

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Problematika zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice
a ve vybraných zemích Evropské unie

Problematics of Publication of Financial Statements and Annual Reports
in the Czech Republic and Selected European Union Countries

Student: Bc. Jana Bařáková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2018

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jana Bařáková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Problematika zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice a ve vybraných zemích Evropské unie**
Problematics of Publication of Financial Statements and Annual Reports in the Czech Republic and Selected European Union Countries

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice
3. Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv ve vybraných zemích Evropské unie
4. Komparace účetních závěrek a výročních zpráv
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 448 s. ISBN 978-80-7554-068-3.
RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.“

V Ostravě dne 27. 4. 2018

.....*Jana Bařáková*.....
Jana Bařáková

OBSAH

1	Úvod.....	6
2	Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice	7
2.1	Právní úprava účetnictví v České republice	7
2.2	Účetní zásady v České republice	9
2.3	Účetní závěrky v České republice	10
2.3.1	Příprava účetní závěrky	14
2.3.1.1	Rozvaha	15
2.3.1.2	Výkaz zisku a ztráty	16
2.3.1.3	Příloha k účetní závěrce.....	18
2.3.1.4	Přehled o peněžních tocích	19
2.3.1.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu	20
2.3.2	Schválení účetní závěrky.....	21
2.3.3	Sestavení a odevzdání účetní závěrky	22
2.4	Výroční zprávy v České republice.....	22
2.4.1	Výroční zpráva u subjektů veřejného zájmu	24
2.4.2	Sestavení a odevzdání výroční zprávy	25
2.4.2.1	Regulovaná obchodní korporace	25
2.4.3	Zpráva o vztazích	25
2.4.4	Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU	26
2.5	Audit účetních závěrek a výročních zpráv	27
2.6	Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv	29
2.6.1	Sankce za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv	31
2.6.2	Neplnění informační povinnosti.....	31
3	Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv ve vybraných zemích Evropské unie	36
3.1	Polské účetní závěrky a výroční zprávy – Polskie sprawozdania finansowe i roczne sprawozdania	36
3.1.1	Rozvaha - Bilans	37
3.1.2	Výkaz zisku a ztráty - Rachunek zysków i strat.....	38
3.1.3	Dodatečné informace - Informacja dodatkowa	39
3.1.4	Výkaz změn vlastního kapitálu - Zestawienie zmian w kapitale własnym	40
3.1.5	Výkaz peněžních toků - Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	40
3.1.6	Výroční zpráva - Roczne sprawozdanie	40

3.1.7	Konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva	41
3.1.8	Sestavení, schválení, zveřejnění a audit účetních závěrek a výročních zpráv v Polsku	42
3.1.9	Trestní odpovědnost za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv v Polsku	44
3.2	Slovenské účetní závěrky a výroční zprávy – Slovenské účtovnej závierky a výročnej správy	44
3.2.1	Rozvaha - Súvaha	46
3.2.2	Výkaz zisku a ztráty – Výkaz ziskov a strát	46
3.2.3	Konsolidovaná účetní závěrka	47
3.2.4	Sestavení, schválení, zveřejnění a audit účetních závěrek a výročních zpráv na Slovensku	48
3.2.5	Trestní odpovědnost za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv na Slovensku	51
3.3	Německé účetní závěrky – Deutscher Jahresabschluss	51
3.3.1	Rozvaha – die Bilanz	53
3.3.2	Výkaz zisku a ztráty - die Gewinn und Verlustrechnung	53
3.3.3	Situační zpráva - der Lagebericht	53
3.3.4	Konsolidovaná účetní závěrka	54
3.3.5	Sestavení, schválení, zveřejnění a audit účetních závěrek v Německu	55
3.3.6	Trestní odpovědnost za nezveřejnění účetních závěrek v Německu	58
4	Komparace účetních závěrek a výročních zpráv	59
4.1	Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z obecného hlediska	59
4.1.1	Komparace České republiky s Polskem	59
4.1.2	Komparace České republiky se Slovenskem	61
4.1.3	Komparace České republiky s Německem	63
4.2	Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z hlediska sestavení, schválení, zveřejnění a auditu	65
4.2.1	Komparace České republiky s Polskem	65
4.2.2	Komparace České republiky se Slovenskem	67
4.2.3	Komparace České republiky s Německem	69
4.3	Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z hlediska trestní odpovědnosti za nezveřejnění	70
4.3.1	Komparace České republiky s Polskem	70
4.3.2	Komparace České republiky se Slovenskem	71

4.3.3	Komparace České republiky s Německem.....	71
5	Závěr	72
	Seznam použité literatury	75
	Seznam zkratek	77
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Sestavení účetní závěrky je finální akt účetní jednotky spojený s vyhotovením účetních výkazů, které poskytují uspokojivé informace o hospodaření firmy. Jedná se o významnou činnost, jež vyžaduje dostatečnou pozornost a čas. Tím se předejde případným omylům a chybám, které jsou nežádoucí.

Účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, rovněž vyhotoví výroční zprávu. Výroční zpráva se zabývá vývojem společnosti, kdy prezentuje jak dosažené výsledky, tak budoucí cíle. Zároveň by měla výroční zpráva působit reprezentativně, přehledně a důvěryhodně. Účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku musí zveřejňovat své účetní závěrky nebo výroční zprávy, čímž splní svou informační povinnost.

Mnoha firmám se může zdát účetní závěrka a výroční zpráva jako zbytečná, a proto jim nevěnují dostatečnou pozornost, či je přehlíží úplně. Ale jedině na základě údajů z účetní závěrky se zjistí finanční situace a směr, jakým se firma ubírá.

Cílem diplomové práce je teoreticky popsat problematiku účetních závěrek a výročních zpráv v České republice. Charakterizovat účetní závěrky a výroční zprávy v Polsku, na Slovensku a v Německu. Srovnat účetní závěrky a výroční zprávy České republiky s účetními závěrkami a výročními zprávami ve vybraných zemích, dle kategorií účetních jednotek, obsahu účetních závěrek, rozvah, výkazů zisku a ztráty, výročních zpráv, konsolidovaných účetních závěrek, sestavení, schválení, zveřejnění, auditu a trestní odpovědnosti za nezveřejnění. Cílem je nalézt shody, případně rozpory mezi účetními závěrkami a výročními zprávami, popsat je a uvést vlastní zhodnocení zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv.

Teoretická část je zaměřena na charakteristiku účetních závěrek a výročních zpráv v České republice, na právní úpravu, sestavení, audit, zveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv a na sankce za nedodržení informační povinnosti.

V praktické části jsou rozebrány účetní závěrky a výroční zprávy ve vybraných zemích Evropské unie, kterými jsou Polsko, Slovensko a Německo. V první části je problematika účetních závěrek a výročních zpráv v jednotlivých zemích popsána teoreticky. V druhé části jsou konkrétní země srovnávány s Českou republikou z obecného hlediska, z hlediska sestavení, schválení, zveřejnění a auditu a v neposlední řadě z hlediska trestní odpovědnosti za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv.

V práci bylo použito metod popisu, komparace, dedukce a analýzy.

2 Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice

Kapitola zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice je teoretická část, která se zaměřuje na právní úpravu, charakteristiku účetních závěrek a výročních zpráv v České republice, na audit, sestavení účetních závěrek a v neposlední řadě se zabývá zveřejňováním účetních závěrek a výročních zpráv.

2.1 Právní úprava účetnictví v České republice

Účetnictví je regulováno prostřednictvím právní úpravy a obecně uznávaných účetních zásad.

Právní předpisy jsou především na úrovni zákonů a norem. Jsou tedy závazné, čili musí být dodržovány. Mezi předpisy upravující účetnictví v České republice (dále jen „ČR“) se řadí:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy,
- Interpretace Národní účetní rady. (Skálová, 2017)

Zákon o účetnictví

Významnou novelou zákona o účetnictví je zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, který má za důsledek změny zejména v oblasti účetních závěrek obchodních korporací.

Hlavním důvodem vzniku novely byla modernizace účetních výkazů, větší vypovídací schopnost účetních závěrek a přiblížení se k směrnici Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků.

Od 1. ledna 2016 je zavedena kategorizace účetních jednotek, která dělí firmy na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Pro rozdělení podniků do jednotlivých kategorií slouží znaky uvedené v Tab. 2.1.1.

Tab. 2.1.1 Členění účetních jednotek dle velikosti

Účetní jednotka	Aktiva (v mil. Kč)	Čistý obrat (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	do 9	do 18	do 10
Malá účetní jednotka	do 100	do 200	do 50
Střední účetní jednotka	do 500	do 1 000	do 250
Velká účetní jednotka	nad 500	nad 1 000	nad 250

Zdroj: Zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Tabulka obsahuje informace o výši celkových aktiv, ročního čistého obratu a průměrném počtu zaměstnanců. Mikro, malou nebo střední účetní jednotkou se stávají firmy, které za dva po sobě jdoucí rozvahové dny, nepřekročí dvě z uvedených kritérií. Naopak velkou účetní jednotkou je ta, která přesáhne dvě kritéria.

Mikro účetní jednotkou rozumíme společnost, která nepřesáhne dvě z kritérií, což jsou aktiva do 9 mil. Kč, čistý obrat do 18 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců do 10 pracovníků.

Malé účetní jednotky nepřesáhnou dvě z uvedených kritérií, kterými jsou aktiva do 100 mil. Kč, čistý obrat do 200 mil. Kč a počet zaměstnanců do 50.

Střední účetní jednotkou se stává firma, jež nepřekročí dvě kritéria a to, aktiva do 500 mil. Kč, čistý obrat do 1 000 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců je do 250.

Velká účetní jednotka překročí dvě z uvedených kritérií, kterými jsou aktiva nad 500 mil. Kč, čistý obrat nad 1 000 mil. Kč a počet zaměstnanců nad 250.
(Kolektiv autorů, 2017)

Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví

České účetnictví je rovněž upraveno vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vyhláška detailněji upravuje ZoÚ. Je zde ošetřen rozsah účetní závěrky, konsolidovaná účetní závěrka, obsah dílčích položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, směrná účtová osnova a účetní metody. (Skálová, 2017)

České účetní standardy

České účetní standardy jsou určeny pro firmy, které vedou účetnictví a sestavují účetní závěrku. Hlavním záměrem je zajistit, aby účetní jednotky používaly shodné účetní metody. (Skálová, 2017)

Interpretace Národní účetní rady

Národní účetní rada od roku 2004 interpretuje české účetní předpisy. Interpretace jsou jakousi praxí a mohou být podkladem pro novely zákona. Cílem je vyšší úroveň účetního výkaznictví. Interpretace napomáhají nejen těm, kteří sestavují účetní závěrky, ale také uživatelům účetních závěrek. (Skálová, 2017)

2.2 Účetní zásady v České republice

Dalším okruhem, který upravuje účetnictví v České republice, jsou obecně uznávané účetní zásady. Zásady účetních jednotek jsou založeny převážně na zvyku, tradici a nemají podobu samostatného právního předpisu, ale jsou zapracovány do ZoÚ. Očekává se a je morální, že je budou firmy dodržovat. Těmito zásadami jsou:

- zásada účetní jednotky,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky,
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech,
- zásada objektivit účetních informací,
- zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace,
- zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími,
- zásada opatrnosti, atd. (Hakalová, 2010)

Zásada účetní jednotky

Zásada účetní jednotky má za úkol definovat účetní jednotku, za kterou se sestavuje účetnictví a účetní výkazy. (Hakalová, 2010)

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky spočívá v užití účetních metod tak, že je odhadována neustálá existence účetní jednotky, kdy její činnost nebude do budoucna ničím omezena. (Hakalová, 2010)

Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Podle zásady neomezeného trvání účetní jednotky se předpokládá nekonečná činnost, proto je doba rozdělena na intervaly, za které se zjišťuje výsledek hospodaření. (Hakalová, 2010)

Zásada objektivitv účetních informací

Zásada objektivitv účetních informací očekává, že veškeré účetní případy jsou podloženy potřebnými doklady, které dokazují skutečnou výši a mají veškeré patřičné údaje. (Hakalová, 2010)

Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace

Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace pojednává o účtování účetních operací v částkách, které jsou uvedeny na dokladech. Peněžní částky se nesmí nijak upravovat, např. o inflaci. (Hakalová, 2010)

Zásada konzistence, srovnatelnosti mezi účetními obdobími

Účetní výkazy musí být za jednotlivé roky srovnatelné. Jakákoliv změna musí být uvedena v příloze účetní závěrky. Zároveň platí, že je nutné, aby bylo uspořádání, označení položek účetních výkazů, oceňovací metody, metody účtování a odpisování konzistentní. (Hakalová, 2010)

Zásada opatrnosti

Majetek se oceňuje s přihlédnutím na možná rizika a ztráty. Nesmí být vytvořen větší zisk, než ve skutečnosti je. (Hakalová, 2010)

2.3 Účetní závěrky v České republice

Účetní závěrka je dokument s vysokou důležitostí. Skládá se z několika výkazů, které podávají informace o hospodaření účetní jednotky za předcházející období. Tyto informace o majetku, financích a závazcích firmy jsou poskytovány širokému okruhu uživatelů.

Uživatelé účetní závěrky mohou být interní, či externí. Mezi interní uživatele se řadí společníci. Externími uživateli mohou být banky, věřitelé.

Prioritou je, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Výsledku je dosaženo v případě, kdy údaje v účetní závěrce

jsou srovnatelné se skutečným stavem ve firmě a jsou v souladu s oceňováním, odpisováním, opravnými položkami, rezervami a dalšími účetními metodami, principy, či zásadami. Smyslem účetní závěrky je podat uživatelům dostatečné informace k tomu, aby na jejich základě mohli vytvořit ekonomická rozhodnutí.

Samotné účetní závěrce předchází účetní uzávěrka. Pod pojmem účetní uzávěrka si lze představit operace spojené s uzavíráním jednotlivých účtů. (*Ryneš, 2017*)

Účetní závěrkou rozumíme již jednotlivé výkazy, kterými jsou:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha k účetní závěrce,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu. (*Máče, 2013*)

Tvorba a rozsah účetní závěrky se řídí ZoÚ a prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky bez povinného auditu sestavují rozvahu a přílohu. Naopak malé účetní jednotky s povinným auditem vyhotoví rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Součástí účetní závěrky středních a velkých firem jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka se sestavuje:

- v plném rozsahu nebo
- ve zkráceném rozsahu.

Rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu sestavují velké a střední účetní jednotky nebo malé a mikro účetní jednotky s povinností auditu.

Rozvahu ve zkráceném rozsahu sestavují malé a mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu. Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu sestavují účetní jednotky, které nejsou obchodní společnostmi a nemají povinnost auditu.

Ve zkráceném rozsahu se v rozvaze u malé účetní jednotky, která nemá povinnost auditu, uvádí jen položky s písmenem a římskou číslicí. U mikro účetní jednotky bez auditu se uvádějí položky označeny písmeny.

Ve zkráceném rozsahu se ve výkazu zisku a ztráty uvedou položky označené písmenem, římskou číslicí a součty.

Pokud se firma rozhodne, že nechce sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, ale v plném, tak je toto rozhodnutí možno akceptovat. V opačném případě nelze.

Nároky na údaje účetní závěrky jsou:

- spolehlivost – účetní závěrka musí podávat věrný a pravdivý obraz o finanční situaci a předmětu účetnictví.
- srovnatelnost – účetní závěrky si musí být podobné za minulá účetní období a rovněž by měly být srovnatelné s jinými firmami. Proto by nemělo docházet k častým změnám v metodách. Pokud jsou změny nevyhnutelné a dojde k nim, musí být popsány v příloze i s vlivem na majetek, závazky a výsledek hospodaření.
- srozumitelnost – orientace v účetní závěrce a její pochopitelnost musí být dostatečně jasná.
- významnost – účetní závěrka musí obsahovat veškeré významné údaje, které nesmí být opomenuty, či vynechány. Informace je významná v situaci, kdy její vynechání nebo chybné uvedení ovlivní rozhodnutí uživatele.

Dle okamžiku sestavení účetní závěrky se rozlišují různé druhy účetních závěrek:

- řádná účetní závěrka,
- mimořádná účetní závěrka,
- mezitímní účetní závěrka,
- konsolidovaná účetní závěrka.

Řádná účetní závěrka se sestavuje pouze jednou ročně a to na konci účetního období, které ve většině případů bývá 31.12. Den, ke kterému se tvoří účetní závěrka, je rozvahovým dnem.

Mimořádná účetní závěrka se sestavuje, když zaniká povinnost vést účetnictví, firma jde do likvidace nebo se ruší bez likvidace, dochází k úpadku, soud rozhodne o přeměně reorganizace v konkursu, schválí se reorganizace, jsou splněny plány pro oddlužení.

Mezitímní účetní závěrka je sestavována kdykoliv v průběhu účetního období. Je to tzv. interní účetní závěrka. Ve většině případů se sestavuje závěrka více než jednou ročně. V tomto případě se neuzavírají účetní knihy a inventarizace se provádí jen pro případy ocenění. Důvodem pro sestavení mezitímní účetní závěrky může být zánik účasti společníka nebo vyplacení záloh podílů na zisku pro vlastníky. (Ryneš, 2017)

Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje ovládající osoba za celou skupinu. Skupina se dělí na malou, střední a velkou skupinu účetních jednotek. Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje střední a velká skupina účetních jednotek. Malá skupina má povinnost sestavit účetní závěrku za předpokladu, že zahrnuje subjekt veřejného zájmu. Tyto účetní závěrky jsou povinně auditovány. Kritéria pro zařazení do skupiny jsou uvedena v Tab. 2.3.1.

Tab. 2.3.1 Členění účetních jednotek do skupin

Skupina účetních jednotek	Aktiva (v mil. Kč)	Čistý obrat (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Malá skupina	do 100	do 200	do 50
Střední skupina	do 500	do 1 000	do 250
Velká skupina	nad 500	nad 1 000	nad 250

Zdroj: Zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Do malé a střední skupiny účetních jednotek se zařadí ty, které nepřesáhnou dvě z uvedených kritérií a do velké skupiny účetních jednotek se řadí podniky, které k rozvahovému dni překročí dvě ze stanovených kritérií.

Z toho vyplývá, že malá skupina účetních jednotek je ta, která nepřesáhne dvě z kritérií, kterými jsou aktiva do 100 mil. Kč, čistý obrat do 200 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců do 50.

Střední skupina účetních jednotek rovněž nepřekročí dvě z uvedených kritérií a to, aktiva do 500 mil. Kč, čistý obrat do 1 000 mil. Kč a počet zaměstnanců do 250.

Velkou skupinou účetních jednotek se stávají za předpokladu, že překročí dvě ze stanovených kritérií, kterými jsou aktiva nad 500 mil. Kč, čistý obrat nad 1 000 mil. Kč a průměrný počet pracovníků nad 250.

Do 31. 12. 2015 byla hranice pro sestavení konsolidované účetní závěrky vyšší. Hodnoty jsou uvedeny v Tab. 2.3.2.

Tab. 2.3.2 Hranice sestavení konsolidované účetní závěrky 2015

Rok	Aktiva (v mil. Kč)	Čistý obrat (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
2015	nad 350	nad 700	nad 250

Zdroj: Zákon o účetnictví, vlastní zpracování

V případě, že účetní jednotka překročila dvě z uvedených kritérií, měla povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, kdy jednotlivými kritérii byla aktiva

nad 350 mil. Kč, čistý obrat nad 700 mil. Kč a průměrný počet pracujících nad 250. (Skálová, 2017)

V roce 2015 byla aktiva uváděna v brutto hodnotách, oproti tomu se od roku 2016 uvádí hodnota netto.

Tab. 2.3.3 Hranice sestavení konsolidované účetní závěrky 2016

Rok	Aktiva (v mil. Kč)	Čistý obrat (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
2016	nad 100	nad 200	nad 50

Zdroj: Zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Při srovnání tabulek 2.3.2 a 2.3.3 vidíme, že hranice se snížila, a proto má od roku 2016 povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky mnohem více českých skupin.

Konsolidovaná účetní závěrka musí být od roku 2016 sestavena, jestliže budou překročeny dvě podmínky, kterými jsou aktiva nad 100 mil. Kč, čistý obrat nad 200 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců nad 50.

Skupina účetních jednotek je složena z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek. Pojem konsolidující účetní jednotka znamená mateřskou účetní jednotku, která je ovládající osobou, a konsolidovaná účetní jednotka je dceřiným podnikem, jež je ovládaná osoba. Jak mateřská účetní jednotka, tak dceřiná účetní jednotka tvoří konsolidační celek.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku nebo výroční zprávu má ovládající osoba (konsolidující účetní jednotka) a zároveň musí obstarat její ověření auditorem. (Ryneš, 2017)

2.3.1 Příprava účetní závěrky

Účetní závěrce předchází účetní uzávěrka, která je nezbytnou součástí. Bez účetní uzávěrky by nemohla být sestavena účetní závěrka.

Pojem účetní uzávěrka znamená uzavírání účetních knih. K tomu, aby byla účetní uzávěrka provedena správně a na nic se během prací neopomenulo, slouží vnitropodnikové směrnice. Pozornost by se měla věnovat zejména časovému rozlišení, kurzovým rozdílům, opravným položkám k aktivům a pohledávkám, odpisu pohledávek, rezervám, splatné dani a odložené dani.

Během uzavírání účetních knih se zjistí obraty stran Má Dáti a Dal, konečné zůstatky, základ daně z příjmů a daňové povinnosti.

Na účetní závěrku působí i události, které nastaly po rozvahovém dni. Účetní jednotka musí rozhodnout, zda jsou tyto události dostatečně závažné, pokud ano, musí být zohledněny v účetní závěrce, aby nedošlo ke zkreslení informací. Události po rozvahovém dni se uvedou v příloze k účetní závěrce.

Události dělíme na dva typy:

- události, které existovaly již k datu účetní závěrky a upravují účetní závěrku,
- události, které jsou nové, vznikly až po datu účetní závěrky a neupravují účetní závěrku.

Události po rozvahovém dni řeší interpretace Národní účetní rady *I-24 – Události po rozvahovém dni*.

Dokud účetní závěrka není schválena valnou hromadou, maximálně však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka otevřít již uzavřené účetní knihy a přidat nebo opravit účetní zápis. K takovému otevření účetních knih dochází jen zřídka. Většinou se jedná o závažné chyby nebo zjištěné podvody. Menší nesprávnosti se mohou projevit až v účetnictví v následujícím účetním období. (Skálová, 2017)

2.3.1.1 Rozvaha

Rozvaha podává informace o majetku a zdrojích krytí tohoto majetku. Rozvaha je také známá pod pojmem bilance a její vzor je uveden v Příloze č. 1.

Rozvaha se skládá z aktivní a pasivní strany, kdy se uvede označení položky, částka v běžném období (brutto, korekce, netto) a částka za minulé období v netto hodnotě. Strana aktiv se musí rovnat straně pasiv, aby byl zachován bilanční princip.

Jednotlivé oddíly jsou značeny velkými písmeny, ale vnitřní uspořádání se označuje římskými a arabskými číslicemi.

Do aktiv se řadí:

- pohledávky za upsaný základní kapitál,
- dlouhodobý majetek (dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek),
- oběžná aktiva (zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky),
- časové rozlišení aktiv.

Pasiva se skládají z:

- vlastního kapitálu (základní kapitál, ážio a kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let, výsledek hospodaření běžného účetního období, rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku),
- cizích zdrojů (rezervy, závazky – dlouhodobé, krátkodobé),
- časového rozlišení pasiv.

Jednotlivé položky rozvahy lze sloučit za předpokladu, že se nejedná o významnou částku. Sloučení přispěje k větší srozumitelnosti informací a podrobnější popis se uvede v příloze účetní závěrky.

Od 1.1.2016 nastaly v rozvaze důležité změny, u kterých je potřeba zvýšené pozornosti. Došlo k přejmenování nebo jinému označení řádků aktiv a pasiv. Z dlouhodobého nehmotného majetku byly zcela vyloučeny zřizovací výdaje. Nyní se veškeré výdaje související se založením společnosti účtují do nákladů. (*Ryneš, 2017*)

2.3.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty podává údaje o dosaženém výsledku hospodaření za dané účetní období. Skládá se z výnosů, nákladů a na základě těchto informací lze zjistit, zda je dosaženo zisku, či ztráty. Podoba výkazu zisku a ztráty je uvedena v Příloze č. 2.

Po odečtení nákladů od výnosů dostaneme výsledek hospodaření, který může být kladný nebo záporný. Výsledek hospodaření se člení na:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření.

Jak již bylo uvedeno u rozvahy i u výkazu zisku a ztráty, platí, že se položky mohou sloučit, pokud nejsou podstatné.

Výsledovka obsahuje název položky a období (zda se jedná o běžné nebo minulé účetní období). Výnosy jsou ve výkazu zisku a ztráty značeny římskou číslicí, naopak náklady jsou značeny velkým písmenem.

Mezi výnosy jsou řazeny:

- tržby z prodeje výrobků a služeb,
- tržby z prodeje zboží,
- ostatní provozní výnosy,
- výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly,
- výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku,
- výnosové úroky a podobné výnosy,
- ostatní finanční výnosy.

Pokud se sečtou všechny výše zmíněné výnosy, tak výsledná suma představuje čistý obrat za účetní období.

Náklady obsahují:

- výkonovou spotřebu,
- změny stavu zásob vlastní činnosti,
- aktivaci,
- ostatní náklady,
- úpravu hodnot v provozní oblasti,
- ostatní provozní náklady,
- náklady vynaložené na prodané podíly,
- náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem,
- úpravu hodnot a rezervy ve finanční oblasti,
- nákladové úroky a podobné náklady,
- ostatní finanční náklady,
- daň z příjmů,
- převod podílu na výsledku hospodaření společníkům.

Změny, které nastaly ve výkazu zisku a ztráty od roku 2016, jsou zásadní. Nejen že se změnilo pojmenování některých řádků, ale u některých bodů se změnila i obsahová náplň. Rok 2016 přinesl změnu v obsahové náplni výkonové spotřeby. Do roku 2015 výkonová spotřeba obsahovala spotřebu materiálu, energie a služby, kdežto v roce 2016 zde nalezneme i náklady vynaložené na prodané zboží.

Aktivace a změna stavu zásob vlastní výroby byly přesunuty z výnosů do nákladů. Byl zrušen řádek obchodní marže (rozdíl mezi tržbou za zboží a nákladem na prodej zboží) a přidána hodnota. Naopak novou položkou ve výsledovce je čistý obrat za účetní období,

což je součet výnosů. Ve výkazu již nenajdeme mimořádný výsledek hospodaření, který byl zcela odstraněn.

Veškeré změny musí každá účetní jednotka popsat v příloze k účetní závěrce, aby bylo patrné, kam se položky přesunuly, popřípadě rozdělily. (*Ryneš, 2017*)

2.3.1.3 Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce rozebírá a doplňuje informace uvedené v bilanci a ve výkazu zisku a ztráty. Musí obsahovat obecné údaje, které jsou platné pro všechny firmy, a další informace se mohou lišit podle kategorie zařazení účetní jednotky.

Přílohu ve zkráceném rozsahu sestavují mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinný audit účetní závěrky. V plném rozsahu je vyhotovena středními a velkými účetními jednotkami, dále mikro a malými účetními jednotkami, které musí ověřovat účetní závěrku auditorem.

Každá účetní závěrka má předepsané údaje, které musí splňovat. Ať už je to v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Mezi tyto údaje patří název firmy, popřípadě jméno a příjmení fyzické osoby, sídlo, bydliště, místo podnikání, identifikační číslo, právní forma, předmět podnikání, rozvahový den, den sestavení účetní závěrky, podpis statutárního orgánu, či fyzické osoby. V momentě, kdy je účetní závěrka podepsána a je uvedeno datum, je považována za sestavenou. (*Hakalová, 2010*)

Dále se uvádí účetní zásady, účetní metody a odchylky, u kterých se sdělí, jaký měly vliv na majetek, závazky a výsledek hospodaření. Důležité je zmínit způsoby ocenění, určení reálné hodnoty majetku a závazků, odpisy, opravné položky, přepočty cizí měny, sumu pohledávek a závazků, jejichž doba splatnosti je delší než 5 let, pohledávky a závazky, které jsou kryty věcnými zárukami. Neměly by být opomenuty ani zálohy, závdavky, zápůjčky a úvěry poskytnuté členům orgánů účetní jednotky, včetně úrokových sazeb. Pokud jsou některé položky nákladů a výnosů příliš neobvyklé, musí být rovněž umístěny do přílohy. Nejen, že se vysvětlují informace o částkách uvedených ve výkazech, ale také se zmíní průměrný počet zaměstnanců podniku nebo události po rozvahovém dni. Tohle vše jsou obecné údaje, které nalezneme v příloze.

Informace v příloze malých a mikro účetních jednotek s povinností ověření účetní závěrky auditorem mimo jiné u dlouhodobého majetku uvedou zůstatky majetku, opravné položky, oprávky na začátku a konci účetního období a související změny majetku během účetního období. Mezi ostatní informace patří charakter a význam činností, které provádí účetní jednotka nebo jméno a sídlo účetní jednotky, sestavující konsolidovanou

účetní závěrku. Při uzavření transakcí se spřízněnou stranou musí být tyto transakce vysvětleny, protože by mohly významně ovlivnit finanční situaci firmy.

Střední a velké účetní jednotky, kterou jsou součástí konsolidované skupiny, v příloze uvedou jak informace o ostatních konsolidovaných účetních jednotkách, tak jejich objemu vlastního kapitálu a výsledku hospodaření. Rovněž zmíní svou výši podílu na základním kapitálu. Důležitou informací je název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za celou skupinu, a kde tuto závěrku lze nalézt. Za zmínku stojí i informace o akciích, dluhopisech, odměnách členům orgánů, rozdělení zisku, případně vypořádání ztráty, výši odložené daně a stejně jako v přechozím případě zůstatky dlouhodobých aktiv, opravné položky, oprávky, transakce se spřízněnými stranami a povaha a účel operací účetní jednotky, které nejsou uvedeny ve výkazech.

U velkých účetních jednotek jsou informace v příloze doplněny o rozdělení tržeb z prodeje na kategorie dle činností a podle trhů. Dále jsou uváděny údaje o odměně auditorovi. Za předpokladu, že jsou informace o odměně uvedeny v příloze konsolidované účetní závěrky, tak je účetní jednotka nemusí uvádět.

Veškeré informace, uváděné v příloze účetní závěrky, které by mohly vést k poškození jiné účetní jednotky lze vynechat, ale tento údaj musí být zakomponován do účetní závěrky. (Skálová, 2017)

2.3.1.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích se jinými slovy nazývá cash flow. Cash flow je součástí každé účetní závěrky u středních a velkých účetních jednotek.

Právní úprava přehledu o peněžních tocích je zakotvena v ZoÚ, vyhlášce č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardech č.023.

Výkaz cash flow podává informace o stavu peněžních prostředků dané účetní jednotky, což je mnohdy klíčovým faktorem. Přehled peněžních toků sleduje skutečné příjmy a výdaje. Podává nám zprávu o výši peněžních prostředků na začátku období, výši peněžních prostředků podle činností, k jakým činnostem byly peníze využity, výši peněžních prostředků na konci období a sumu celkového peněžního toku. (Landa, 2011)

Přehled má celou řadu využití od finanční analýzy, hodnocení hospodaření, plánování finančního hospodaření, investic, hodnocení platební schopnosti podniku, řízení likvidity až po stanovení tržní ceny firmy.

Za výhody můžeme považovat neovlivnitelnost peněžních toků odpisovou metodou, časovým rozlišením, případnými ztrátami, riziky, či znehodnocením. Všechny vyjmenované

body se promítnou ve výkazu zisku a ztráty a ovlivní výsledek hospodaření, nikoli peněžní toky.

Peněžní toky se dělí na:

- provozní,
- investiční a
- finanční činnost.

Peněžní toky jsou příjmy a výdaje peněz a peněžních ekvivalentů. Penězi rozumíme hotovost v pokladně, ceniny, peníze na běžném účtu. Ekvivalent je majetek, který lze snadno a rychle směnit za předem známou částku.

Provozní činnost je hlavní výdělečná činnost účetní jednotky. Investiční činností rozumíme operace spojené s dlouhodobým majetkem (pořízení, vyřazení), úvěry a další formy peněžní pomoci. Finanční činnost významně ovlivňuje velikost vlastního kapitálu a závazků.

Existují dvě metody cash flow. Volba metody je ponechána pouze na účetní jednotce. Metody cash flow jsou:

- přímá,
- nepřímá metoda.

Přímá metoda spočívá v odečtení výdajů od příjmů, kdy se vychází z údajů ve výsledovce.

U nepřímé metody se upraví výsledek hospodaření o nepeněžní operace, nezaplacené náklady a výnosy minulých nebo budoucích účetních období a příjmy a výdaje z finanční a investiční činnosti.

Nepeněžní operace z provozní činnosti jsou operace, které působí na výsledek hospodaření, ale nemají přímý dopad na peněžní toky (např. odpisy, rezervy, opravné položky). (*Kolektiv autorů, 2017*)

2.3.1.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Výkaz o změnách vlastního kapitálu je povinnou součástí účetní závěrky pro střední a velké účetní jednotky. Z právního hlediska je upraven ZoÚ, který ale nepodává dostatečné informace, co by měl přehled o změnách vlastního kapitálu obsahovat. Proto byla vydána interpretace Národní účetní rady *NI – 53 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu*.

Přehled o změnách vlastního kapitálu uživatelům přibližuje změny vlastního kapitálu. Změny vlastního kapitálu se dělí na:

- transakce kapitálové,
- ostatní transakce.

Transakce kapitálové probíhají mezi účetní jednotkou a vlastníky. Za kapitálové transakce je považováno snížení nebo zvýšení základního kapitálu, rozdělování zisku, příplatky mimo základní kapitál, ostatní kapitálové fondy.

Dále se může jednat o ostatní transakce, kterými jsou přecenění majetku, změny v účetní metodě, korekce účetních chyb, přecenění při přeměnách.

Dle interpretace by měl mít přehled formu tabulky, kdy sloupce představují jednotlivé položky vlastního kapitálu a řádky jsou operace spojené s vlastním kapitálem. K počátečnímu stavu vlastního kapitálu se přičtou změny během účetního období a následně získáme konečný stav. Výkaz musí být vždy veden srozumitelně a srovnatelně.

Jednotlivé částky se vykazují buď před zdaněním, nebo po zdanění. Preferuje se hodnota před zdaněním a daň se vykáže zvlášť na samostatný řádek. Ovšem může nastat situace, kdy se firma rozhodne uvést do přehledu transakce po zdanění. Poté se musí rozdělení na transakce před zdaněním a daňový efekt začlenit do přílohy k účetní závěrce. *(Kolektiv autorů, 2017)*

2.3.2 Schválení účetní závěrky

Obchodní společnosti a družstva mají povinnost svolat jednou ročně valnou hromadu. Mezi kompetence valné hromady patří:

- schvalování účetní závěrky,
- změny společenské smlouvy,
- změny výše základního kapitálu,
- volba a odvolání jednatele, likvidátora,
- zrušení společnosti s likvidací,
- rozhodnutí o přeměně společnosti atd. (zákon o obchodních korporacích, §190)

Při schvalování účetní závěrky valná hromada rozhodne o rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty. Rozhodnou, jestli bude zisk rozdělen mezi společníky nebo se převede do fondů, či nerozděleného zisku.

Valná hromada se musí konat nejpozději do 6 měsíců od rozvahového dne (do 30. 6.). Termín pro oznámení data a programu valné hromady nebo členské schůze je u společností

s ručením omezeným 15 dnů před valnou hromadou a u akciových společností 30 dnů před valnou hromadou. (Ryneš, 2017)

2.3.3 Sestavení a odevzdání účetní závěrky

Nutnost zpracování účetní závěrky je k rozvahovému dni, ale k samotnému sestavení účetní závěrky dochází až v následujícím účetním období.

Lhůta pro sestavení a podepsání účetní závěrky statutárním orgánem není jednoznačně stanovena. V ZoÚ je uvedeno obsahové vymezení, kdy v účetní závěrce musí být uvedeno datum sestavení a podepsání.

Lhůta pro sestavení účetní závěrky je vymezena třemi limity, které vyplývají ze ZoÚ, zákona o obchodních korporacích a zákona o daních z příjmů.

1. Zveřejnění účetní závěrky – účetní závěrka musí být zveřejněna maximálně do 12 měsíců od konce účetního období.
2. Schválení účetní závěrky – účetní závěrka musí být schválena kompetentním orgánem nejpozději do 6 měsíců od rozvahového dne.
3. Sestavení a odevzdání daňového přiznání k dani z příjmů právnických nebo fyzických osob – daň z příjmu zjistíme z dosaženého výsledku hospodaření účetní jednotky. Lhůta pro podání daňového přiznání je 6 měsíců po konci účetního období pro účetní jednotky s povinným auditem a jednotky, které mají daňového poradce. Pro ostatní účetní jednotky platí, že doba pro odevzdání daňového přiznání jsou 3 měsíce. Čili doba pro sestavení účetní závěrky je kratší. (Ryneš, 2017)

2.4 Výroční zprávy v České republice

Výroční zprávu musí sestavit a zveřejnit každá účetní jednotka, která má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem.

Od sestavení výroční zprávy jsou společnosti osvobozeny při konkurzu, mimořádné účetní závěrce, při potvrzení vyrovnání a při splnění nucených vyrovnání.

Cílem vyhotovení a zveřejnění výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně podat informace o tom, jak se vyvíjí výkonnost, činnosti a hospodářská pozice dané účetní jednotky.

Výroční zpráva musí obsahovat zákonem předepsané náležitosti, kterými jsou jak finanční, tak nefinanční informace. Výroční zpráva zahrnuje:

- účetní závěrku společnosti,
- zprávu auditora s výrokem,
- skutečnosti, jež nastaly po rozvahovém dni,
- předpoklad, jakým se bude vyvíjet činnost společnosti,
- činnost v oblasti výzkumu a vývoje,
- činnost v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů,
- získání vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- informaci o případné pobočce či obchodním závodu,
- rozhodnutí o rozdělení zisku či vypořádání ztráty, apod.

Součástí výroční zprávy je rovněž zpráva o vztazích, kterou vyhotoví ovládaná osoba dle zákona o obchodních korporacích. (Skálová, 2017)

Pro střední, malé a mikro účetní jednotky platí, že nutně nemusí uvádět nefinanční informace ve výroční zprávě.

Nefinanční informace uvádí společnosti, které jsou:

- subjekty veřejného zájmu a k rozvahovému dni přesáhly průměrný počet zaměstnanců 500,
- konsolidující účetní jednotkou velké skupiny a současně jsou subjektem veřejného zájmu, za předpokladu překročení 500 zaměstnanců.

Pokud účetní jednotka využívá investičních nástrojů, měla by ve výroční zprávě uvádět:

- cíle a metody řízení rizik, politiky, kterými se zabezpečí plánované transakce, u kterých je využito zajišťovacích derivátů,
- cenová, úvěrová a likvidní rizika a rizika, která se pojí s hotovostí. (Ryneš, 2017)

2.4.1 Výroční zpráva u subjektů veřejného zájmu

Kromě výše uvedených informací musí výroční zpráva a konsolidovaná výroční zpráva emitenta s registrovanými cennými papíry obsahovat informace o:

- výsledku hospodaření, finanční situaci a obchodní činnosti,
- vývoji hospodářského a finančního stavu,
- peněžních a nepeněžních příjmech, které jsou přijaté vedoucí osobou a členy dozorčí rady od toho, kdo vydal cenné papíry a od osob ovládaných emitentem,
- množství vydaných akcií,
- opčních a podobných smlouvách,
- odměnách emitentovi a dozorčí radě, případně auditorům.

Mezi nefinanční informace, které subjekty veřejného zájmu uvedou ve výroční zprávě, patří:

- oblast životního prostředí,
- sociální a zaměstnanecké otázky,
- uznávání lidských práv,
- potýkání se s korupcí a úplatkářstvím,
- charakteristika obchodního vzoru,
- opatření a rizika, která se týkají životního prostředí, sociálních a zaměstnaneckých otázek, uznávání lidských práv, boj s korupcí a úplatkářstvím,
- efekt těchto opatření,
- řízení rizik,
- výkonnostní ukazatele.

Aby byla výroční zpráva přehlednější a srozumitelnější, používají se u nefinančních informací odkazy na peněžní částky uvedené v účetní závěrce.

Jestliže by společnost poškodilo uvedení vývoje činnosti, pak se taková informace nemusí uvádět, ale musí být řádně zdůvodněna.

Nefinanční informace nemusí být součástí výroční zprávy, ale lze je zahrnout do samostatné zprávy. Pokud tak účetní jednotka učiní, je nutné, aby společnost tuto samostatnou zprávu zveřejnila spolu s výroční zprávou a musí být vložena na internetové stránky, maximálně do 6 měsíců. (Ryneš, 2017)

2.4.2 Sestavení a odevzdání výroční zprávy

Lhůta pro sestavení výroční zprávy není v ZoÚ specifikována, ale budeme vycházet z lhůty pro sestavení účetní závěrky, neboť ta je součástí výroční zprávy. Proto výroční zpráva bude sestavena někdy mezi vyhotovením účetní závěrky a jednáním valné hromady.

Valná hromada schvaluje účetní závěrku, rozdělení zisku a vypořádání ztráty, avšak neschvaluje výroční zprávu, jak uvádí zákon o obchodních korporacích.

Jelikož auditor vydává zprávu auditora společně k účetní závěrce a výroční zprávě, můžeme odvodit, že výroční zpráva bude muset být sestavena co nejdříve po vyhotovení účetní závěrky.

Termín pro sestavení výroční zprávy vyplývá z §21a ZoÚ, v němž je uvedeno, že výroční zpráva musí být zveřejněna nejpozději do 12 měsíců po rozvahovém dni. (Ryneš, 2017)

2.4.2.1 Regulovaná obchodní korporace

Emitent registrovaného cenného papíru musí alespoň jednou ročně vyhotovit výroční zprávu podle ZoÚ a v souladu s §18 odst. 3 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. Taková výroční zpráva se musí zveřejnit do 4 měsíců od rozvahového dne. (Ryneš, 2017)

2.4.3 Zpráva o vztazích

Zpráva o vztazích je součástí výroční zprávy a stejně jako výroční zpráva i zpráva o vztazích podléhá auditu. Proto by měla být vypracována pečlivě, pravdivě a pozorně.

Popisuje vztahy mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými shodnou ovládající osobou za minulé účetní období.

Zpráva má písemnou formu a podává informace o struktuře skupiny, postavení určité společnosti v celku, vztahy mezi jednotlivými společnostmi a veškeré jednání a úkony ovládané osoby.

Podle §74, zákona o obchodních korporacích: „*Ovládající osobou je osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Ovládanou osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou.*“

Ovládající osoba, kterou je obchodní korporace, je mateřskou obchodní korporací. Naopak ovládaná osoba, jež je obchodní korporací, je dceřinou obchodní korporací.

Vypracování zprávy o vztazích je ponecháno statutárnímu orgánu ovládané osoby. Tento nejvyšší orgán musí zprávu vyhotovit do 3 měsíců po ukončení účetního období. Zprávu o vztazích přezkoumá kontrolní orgán (pokud jej společnost má) a výsledek spolu s názorem sdělí valné hromadě. Prověření zprávy není potřebné, jestliže je ovládající osoba jediný společník nebo všichni společníci ovládané osoby jsou osobami jednajícími stejně vůči ovládané osobě.

I u zprávy o vztazích jsou předepsány určité náležitosti, které musí obsahovat. Zpráva obsahuje tyto náležitosti:

- struktura vztahů,
- úkol ovládané osoby ve skupině, způsob a prostředky ovládání,
- jednání uskutečněná v minulém účetním období,
- smlouvy mezi ovládající osobou a ovládanými osobami nebo mezi ovládanými osobami,
- eventuální újmy ovládané osoby a její vypořádání,
- výčet výhod, nevýhod a rizik vyplývajících ze vztahů. (Skálová, 2017)

2.4.4 Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU

Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU (dále jen „zpráva o platbách“) je sestavena k rozvahovému dni velkými účetními jednotkami, které svou činnost vykonávají v oblasti těžby dřeva v původních lesích a v těžebním průmyslu. Mezi takovou činnost se řadí průzkum, vyhledávání, objevování, rozvoj těžby nerostů, ropy, zemního plynu a jiných. Nutnost sestavení zprávy o platbách je v ČR poprvé od roku 2016.

Zpráva o platbách je psána v českém jazyce a částky jsou uváděny v české měně.

Informace, které zahrneme do zprávy o platbách, jsou:

- celková suma plateb, které byly zaplacený orgánům,
- celková suma plateb rozdělena dle druhů,
- celková suma plateb rozdělena dle projektu a odvětví.

Zpráva o platbách se zveřejní spolu s účetní závěrkou nebo výroční zprávou, uložením do sbírky listin. (Ryneš, 2017)

2.5 Audit účetních závěrek a výročních zpráv

Pod pojmem audit si představíme ověření účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků.

Při auditu se musí postupovat podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů a mezinárodními auditorskými standardy, případně doložkami Komory auditorů České republiky.

ZoÚ vymezuje, které jednotky spadají do skupiny pro povinný audit řádných a mimořádných účetních závěrek nebo naopak, které jsou osvobozeny. Zákonem povinný audit mají:

- velké a střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- auditované účetní jednotky podle zvláštních zákonů.

Velké a střední účetní jednotky jsou ze zákona povinny ověřit účetní závěrku auditorem.

Z malých účetních jednotek jsou to malé akciové společnosti a malé svěřenské fondy, které za dvě bezprostředně předcházející účetní období překročily nebo dosáhly přinejmenším jedno ze tří kritérií. Kritéria pro rozhodnutí, jestli malá účetní jednotka je řazena mezi společnosti s povinným auditem, jsou uvedena v Tab. 2.5.1.

Tab. 2.5.1 Audit malých akciových společností a svěřenských fondů

Název	Aktiva (v mil. Kč)	Čistý obrat (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Audit malých akciových společností a svěřenských fondů	nad 40	nad 80	nad 50

Zdroj: Zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Pro audit malých účetních jednotek musí být dosaženo alespoň jednoho kritéria, kterým jsou netto aktiva nad 40 mil. Kč, čistý obrat je vyšší než 80 mil. Kč nebo průměrný počet zaměstnanců je větší než 50.

Ostatní malé účetní jednotky, které podléhají auditu, jsou veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva, podnikající zahraniční a fyzické osoby, které za dvě bezprostředně předcházející období přesáhly nebo dosáhly dvou z uvedených kritérií v Tab. 2.5.2.

Tab. 2.5.2 Audit ostatních malých účetních jednotek

Název	Aktiva (v mil. Kč)	Čistý obrat (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Audit ostatních malých účetních jednotek	nad 40	nad 80	nad 50

Zdroj: Zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Kritéria pro rozhodnutí o auditu ostatních malých účetních jednotek jsou stejná jako u malých akciových společností a svěřenských fondů. Čili netto aktiva nad 40 mil. Kč, čistý obrat více než 80 mil. Kč nebo průměrný počet zaměstnanců větší než 50. Liší se jen v počtu dosažených nebo překročených kritérií.

Kromě toho mají účetní jednotky povinný audit řádné a mimořádné účetní závěrky podle zvláštních zákonů. Těmi jsou politické strany, politická hnutí, banky, pojišťovny, investiční společnosti nebo fondy.

Mikro účetní jednotky nemají za žádných okolností povinný audit účetní závěrky.

Mezitímní účetní závěrky nejsou povinně ověřovány, jen ve výjimečných případech, kterými jsou přeměny společností nebo družstev.

Od ověření řádné nebo mimořádné účetní závěrky jsou osvobozeny účetní jednotky, jejichž:

- účetní závěrky byly sestaveny během konkurzu, po dobu 36 kalendářních měsíců,
- účetní závěrky byly sestaveny ke dni předcházejícímu den, kdy vejde v platnost reorganizační plán, jestliže věřitelský výbor nerozhodne o jejím auditu,
- konkurz byl zrušen, jelikož majetek dlužníka nestačí k uspokojení věřitele.

Hlavním cílem auditu je získat potřebné informace o částkách a faktech z účetní závěrky. Během auditu se nepřezkoumávají všechny položky samostatně. Vytvoří se výběr z položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a ostatních informací. Zároveň se musí přihlížet i k významnosti položek ve výkazech.

Výroční zpráva se sestavuje, když má účetní jednotka zákonnou povinnost auditu. Součástí takové výroční zprávy může být i zpráva o vztazích.

Cílem auditu výroční zprávy a zprávy o vztazích je ověřit, zda obsahuje veškeré náležitosti a ověření podle účetní závěrky.

Účetní závěrku, ať už řádnou, mimořádnou, konsolidovanou nebo mezitímní, výroční zprávu, či zprávu o vztazích přezkoumává auditor. Jak bude během auditu postupovat, hodnotit riziko, to závisí jen na auditorovi. Pro osobu vykonávající ověření účetní závěrky a výroční zprávy platí, že musí mít vydané a platné osvědčení Komory auditorů ČR.

Jakmile je audit proveden, auditor vydá zprávu auditora, kde vyjadřuje své stanovisko k účetní závěrce, výroční zprávě, zprávě o vztazích. Od roku 2016 auditor vydá pouze jednu auditorskou zprávu. Do roku 2016 se mohla zpráva rozdělit na ověření účetní závěrky a dodatek ověření výroční zprávy.

Až jsou všechny práce dokončeny, auditor vydá výrok auditora, který je nejdůležitější částí zprávy auditora. Výrok je úsudek nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky. Výrok, který auditor vydá, může být výrok bez výhrad, zdůraznění skutečnosti, výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku.

Výrok bez výhrad – účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Zdůraznění skutečnosti – v účetní závěrce se nachází skutečnost, jejíž vynechání může negativně ovlivnit rozhodování uživatelů.

Výrok s výhradou – účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti, s výjimkami, které auditor popisuje.

Záporný výrok – účetní závěrka nepodává za žádných okolností věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Odmítnutí výroku – auditor byl omezován ve výkonu auditu do takové míry, že není schopen vydat výrok. (Hakalová, 2010)

Zpráva auditora je určena převážně vlastníkům společnosti, ale i bankám, investorům, obchodním partnerům atd., které má ujistit o správnosti informací uvedených v účetní závěrce. Z toho vyplývá funkce auditu, jak tvrdí Skálová: „...ochrana veřejného zájmu ujištěním o věrohodnosti zveřejňovaných informací v účetní závěrce auditované korporace.“ (2017, s. 145)

2.6 Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv

Ze zákona mají účetní jednotky, jež jsou zapsány v obchodním rejstříku, povinnost zveřejnit svou účetní závěrku a výroční zprávu. Konkrétně tuto povinnost ukládá ZoÚ a zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.

Zveřejnění probíhá uložením účetní závěrky a výroční zprávy do sbírky listin obchodního rejstříku. To lze uskutečnit převedením listin do elektronické podoby ve formátu PDF a zaslat je na rejstříkový soud, kde jsou uloženy do sbírky listin. Všechny potřebné dokumenty lze zaslat datovou schránkou, e-mailem k soudu, online podáním do sbírky listin, webovou aplikací podatelna nebo je možné využít technické nosiče dat.

Poté je povinnost zveřejnění účetní závěrky, výroční zprávy považována za splněnou. Společnosti s povinným auditem ukládají mimo jiné zprávu auditora, kde je vyjádřen názor auditora a jeho výrok. Účetní závěrka je zveřejněna v rozsahu, v jakém byla sestavena, což je v plném nebo zkráceném rozsahu.

Účetní jednotky s povinností auditu zveřejní účetní závěrku a výroční zprávu do 30 dnů po ověření auditorem a po schválení účetní závěrky valnou hromadou. Zveřejnění však musí proběhnout do 12 měsíců od rozvahového dne.

U účetních jednotek bez povinnosti auditu je postup velmi podobný. Účetní závěrka i výroční zpráva se uloží do sbírky listin do 30 dnů po odsouhlasení valnou hromadou, avšak nejpozději do 12 měsíců po rozvahovém dni.

Pro shrnutí jsou uvedeny položky, které musí být součástí při zveřejnění. Zveřejnit se musí účetní závěrka, či výroční zpráva, zpráva auditora, schválení účetní závěrky valnou hromadou, návrh valné hromady na rozdělení zisku a vypořádání ztráty, zpráva o vztazích mezi propojenými osobami a další zprávy, jejichž sestavení vyplývá ze zvláštního předpisu.

Výjimka u zveřejnění výkazu zisku a ztráty je udělena mikro a malým účetním jednotkám, které nemají povinný audit. Tyto mikro a malé účetní jednotky nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty. (*Kolektiv autorů, 2017*)

Akciové společnosti mají povinnost zakládat webové stránky, které musí obsahovat údaje, jež jsou uvedeny na obchodních listinách. Kromě akciových společností musí uveřejňovat potřebné údaje i společnosti s ručením omezeným, které mají webové stránky. Také účetní jednotky, jež jsou součástí koncernu, musí založit internetové stránky, jelikož právě příslušníci koncernu mají povinnost uvést existenci koncernu na svých webových stránkách.

Emitent s registrovanými cennými papíry splní informační povinnost předložením výroční zprávy ČNB, která výroční zprávu uloží do sbírky listin. Předání účetní závěrky ČNB musí být provedeno do 4 měsíců po skončení účetního období.

Emitent kótovaného cenného papíru má povinnost vypracovanou výroční zprávu a konsolidovanou výroční zprávu zveřejnit do 4 měsíců od skončení účetního období a poté zaslat ČNB v písemné a elektronické podobě. Emitent musí zajistit, že výroční zpráva bude veřejně přístupná na stránkách účetní jednotky alespoň 5 let.

Za předpokladu, že během 4 měsíců po skončení účetního období ještě nebyla účetní závěrka ověřena auditorem, tak se zpráva o auditu zveřejní ve sbírce listin a předloží ČNB, jakmile bude zpráva o auditu k dispozici, projednána valnou hromadou, a to se uskuteční bez zbytečných průtahů.

Jestliže valná hromada neschválí účetní závěrku, musí o tom emitent ihned informovat ČNB, uveřejní účetní závěrku ve sbírce listin a uvede se řešení problémů valné hromady. (Ryneš, 2017)

2.6.1 Sankce za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv

Jak je uvedeno v §21 ZoÚ, účetní jednotka, která nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu, se dopouští správního deliktu. Správní delikty jsou projednávány finančním úřadem při správě daní, pokud není stanoveno jinak zvláštním právním předpisem. Za tento správní delikt, dle §37a odst. 1 písm. k) ZoÚ, lze uložit pokutu až do výše 3 % z hodnoty celkových aktiv.

Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen „rejstříkový zákon“) upravuje v §66 odst. c), zákonem stanovené informace, které musí být uloženy ve sbírce listin. Za neuposlechnutí výzvy, nezveřejnění všech listin, nedoplnění listin, informací či nepodání vysvětlení může být uložena sankce až 100 000 Kč. Rejstříkový zákon uvádí, že člen statutárního orgánu tak porušuje péči řádného hospodáře a porušuje princip formální publicity. Rejstříkový zákon podle §105 uvádí, že rejstříkový soud může zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací za opakované nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin, neodpovídá na výzvy soudu nebo nesplnění informační povinnosti má závažný dopad na třetí osoby.

Do 31.12.2013 upravoval sankci za nesplnění informační povinnosti §200de občanského soudního řádu, který umožňoval předsedovi senátu uložit pořádkovou pokutu až do výše 20 000 Kč.

Porušení povinnosti uložit listiny do sbírky listin je podle §24 zákona o přestupcích, pokutováno až do výše 50 000 Kč, případně zákaz činnosti až na 1 rok. (Ryneš, 2017)

2.6.2 Neplnění informační povinnosti

Jak již bylo uvedeno výše, účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku musí zveřejňovat účetní závěrku, či výroční zprávu. Pokud jsou dokumenty uveřejněny, je splněna informační povinnost. Ale dle průzkumu společnosti Bisnode je patrné, že drtivá většina firem nezveřejňuje účetní závěrky a výroční zprávy. I přestože jim hrozí postihy ve formě pokut, či zrušení zapsané osoby v obchodním rejstříku, jsou čísla neuveřejnění alarmující. Přece jen včasné zveřejnění, správné sestavení, uvedení pravdivých skutečností a hodnot jsou vizitkou kvalitní a důvěryhodné účetní jednoty.

V Tab. 2.6.2.1 je uvedena celková procentuální hodnota neplnění informační povinnosti v letech 2012 až 2016. Dále jsou uvedeny procentuální hodnoty nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy u akciových společností a společností s ručením omezeným.

Tab. 2.6.2.1 Neplnění informační povinnosti

	2016 (%)	2015 (%)	2014 (%)	2013 (%)	2012 (%)
Akciová společnost	91,01	50,41	43,20	37,85	34,10
Společnost s ručením omezeným	89,75	65,16	59,99	57,41	55,96
Celkem	89,85	64,28	58,95	56,15	54,49

Zdroj: Bisnode.cz, vlastní zpracování

Za rok 2016 zveřejnila účetní závěrku každá desátá firma. Plnění informační povinnosti v porovnání s minulými roky pozvolna stoupá. Celkem nesplnilo informační povinnost za rok 2016 skoro 90 % firem - 91 % akciových společností a 90 % společností s ručením omezeným.

Přestože nejvzdálenější termín pro zveřejnění účetních závěrek za rok 2015 byl na konci roku 2016, tak informační povinnost nesplnilo 64 % firem – 50 % akciových společností a 65 % společností s ručením omezeným. Hlavní příčinou neplnění informační povinnosti mohou být nízké postihy ze strany státu.

Za rok 2014 nebylo provedeno zveřejnění účetní závěrky u 59 % účetních jednotek – 43 % akciových společností a 60 % společností s ručením omezeným.

Na závěr je v tabulce uveden rok 2012, který přináší 54 % firem, které stále nesplnily informační povinnost – 34 % akciových společností a 56 % společností s ručením omezeným.

Z tabulky je patrné, že povinnost zveřejnění neplní především společnosti s ručením omezeným než akciové společnosti.

Dalším faktorem k porovnání neplnění informačních povinností účetními jednotkami jsou tržby.

Tab. 2.6.2.2 Neplnění informační povinnosti dle tržeb

Výše tržby	2016 (%)	2015 (%)	2014 (%)	2013 (%)	2012 (%)
Nevykázány	93,66	82,75	84,11	83,57	82,15
1 Kč – 9,9 mil. Kč	86,34	54,26	46,48	42,43	39,58
10 – 99 mil. Kč	87,57	41,00	31,25	26,36	23,14
100 – 999,9 mil. Kč	89,46	23,52	14,95	11,59	9,92
1 000 mil. Kč a více	82,71	9,64	4,79	3,19	3,49

Zdroj: Bisnode.cz, vlastní zpracování

Opět je srovnáváno časové období od 2012 do 2016, kdy je uvedena výše tržeb a procento nesplnění informační povinnosti.

V roce 2016 společnosti, které neuvádějí tržby, nesplnily informační povinnost téměř ve výši 94 %. S tržbami od 1 Kč do 9,9 mil. Kč se jedná o 86 %. U tržeb od 10 mil. Kč do 99 mil. Kč je míra neplnění 89 %. U účetních jednotek s tržbou od 100 mil. Kč do 999,9 mil. Kč neplní povinnost 89 % a nad 1 000 mil. Kč je uvedeno 83 %.

Míra neuveřejnění listin ve sbírce listin za rok 2015 u firem nevykazujících tržby je 82,75 %. Tržby do 9,9 mil. Kč nesou hodnotu 54,26 %, 10 – 99 mil. Kč mají 41 %, 100 – 999,9 mil. Kč s 23,52 % a 1 000 mil. Kč a více mají míru nezveřejnění všech potřebných dokumentů 9,64 %.

Za rok 2014 je procentuální hodnota nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy u účetních jednotek, které nevykazují tržby, 84,11 %, s tržbami do 9,9 mil. Kč 46,48 %, s tržbami od 10 do 99 mil. Kč 31,25 %, s tržbami 100 – 999,9 mil. Kč 14,95 % a s tržbami nad 1 000 mil. Kč 4,79 %.

Za rok 2013 je procento neuveřejnění informací u podniků neuvádějících tržby 83,57 %, tržby do 9,9 mil. Kč 42,43 %, tržby od 10 do 99 mil. Kč 26,36 %, tržby od 100 do 999,9 mil. Kč 11,59 % a více než 1 miliarda Kč 3,19 %.

Doposud nesplnily informační povinnost za rok 2012 firmy, které nevykazují tržby v míře 82,15 %, s tržbami do 9,9 mil. Kč 39,58 %, od 10 do 99 mil. Kč 23,14 %, s tržbami od 100 do 999,9 mil. Kč 9,92 % a tržby nad 1 miliardu 3,49 %.

Úplně nejhorší jsou účetní jednotky, které nevykazují tržby, u nich je výše neplnění informační povinnosti nejvyšší. Naopak nejlepší ve zveřejňování účetních závěrek jsou firmy

s tržbami od 1 000 mil. Kč a výše. Čím vyšší tržby, tím větší předpoklad, že kontrola bude přísnější a důkladnější.

Zpravidla větší objem tržeb má souvislost s větším počtem zaměstnanců a obchodních partnerů. Čili spolehlivější účetní jednotky jsou ty, které mají větší počet zaměstnanců a obchodních partnerů. Jelikož pro obchodní partnery je důležité znát hospodaření firmy a finanční situaci, způsobí to tlak na zveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy.

Posledním faktorem, kterým si rozdělíme neplnění informační povinnosti, je sídlo účetní jednotky.

Tab. 2.6.2.3 Neplnění informační povinnosti dle krajů

Název kraje	2016 (%)
Jihočeský kraj	88,63
Jihomoravský kraj	89,07
Karlovarský kraj	85,39
Královéhradecký kraj	82,92
Liberecký kraj	90,64
Moravskoslezský kraj	89,49
Olomoucký kraj	88,50
Pardubický kraj	85,44
Plzeňský kraj	89,05
Praha	91,47
Středočeský kraj	90,69
Ústecký kraj	88,16
Vysočina	84,81
Zlínský kraj	89,91

Zdroj: Bisnode.cz, vlastní zpracování

V roce 2016 nesplnilo informační povinnost v Jihočeském kraji 88,63 % firem, v Jihomoravském kraji 89,07 %, v Karlovarském kraji 85,39 %, v Královéhradeckém kraji 82,92 %, v Libereckém kraji 90,64 %, v Moravskoslezském kraji 89,49 %, v Olomouckém kraji 88,5 %, v Pardubickém kraji 85,44 %, v Plzeňském kraji 89,05 %, v Praze 91,47 %, ve Středočeském kraji 90,69 %, v Ústeckém kraji 88,16 %, na Vysočině 84,81 % a ve Zlínském kraji 89,91 % společností.

Nejhorší přístup ke zveřejňování účetních závěrek nebo výročních zpráv mají účetní jednotky se sídlem v Praze, Středočeském nebo Libereckém kraji. Naopak nejlepší postoj mají firmy v Královéhradeckém kraji, na Vysočině a v Karlovarském kraji.

U účetních jednotek, které neplní informační povinnost, platí, že jim daleko více hrozí nebezpečí likvidace, exekuce, jsou nespolehliví obchodní partneři, riziková plátcí DPH a často mají dluhy u jiného komerčního subjektu. Z toho vyplývá, že pokud se kdokoliv rozhodne obchodovat nebo spolupracovat s firmou, která nezveřejňuje účetní závěrku, musí dbát zvýšené opatrnosti, jelikož mohou být v potížích. (*Bisnode, 2017*)

3 Zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv ve vybraných zemích Evropské unie

Kapitola zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv ve vybraných zemích Evropské unie je praktickou částí, která se věnuje obecné charakteristice účetních závěrek a výročních zpráv ve vybraných zemích Evropské unie dle právní úpravy dané země s důrazem na zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv. Mezi analyzované země patří Polsko, Slovensko a Německo.

3.1 Polské účetní závěrky a výroční zprávy – Polskie sprawozdania finansowe i roczne sprawozdania

Účetní závěrky a výroční zprávy v Polsku jsou sestaveny v souladu s polským ZoÚ (ustawa z dnia 29. 9. 1994 r. o rachunkowości) nebo Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Níže uvedený text se zabývá úpravou účetních závěrek a výročních zpráv podle polské legislativy.

Účetní jednotky se dělí na:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- všechny ostatní podniky, které nejsou zahrnuty v mikro nebo malých účetních jednotkách.

Tab. 3.1.1 Členění účetních jednotek dle velikosti v Polsku

Účetní jednotka	Aktiva (v mil. PLN)	Čistý obrat (v mil. PLN)	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	do 1,5	do 3	do 10
Malá účetní jednotka	do 17	do 34	do 50
Ostatní účetní jednotky	x	x	x

Zdroj: Polský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Mikro účetní jednotky jsou společnosti, které v běžném účetním období a v roce předcházejícím nepřekročily dvě ze tří kritérií, kterými jsou aktiva do 1,5 mil. PLN, čistý obrat do 3 mil. PLN a průměrný počet zaměstnanců do 10 osob. Kromě splnění výše uvedených kritérií se také mikropodniky stávají odbory, obchodní komory, profesní organizace, vládní organizace a občanská sdružení.

Malou účetní jednotkou jsou společnosti za předpokladu, že nepřekročí za dvě po sobě jdoucí účetní období dvě ze tří kritérií. Aktiva do 17 mil. PLN, čistý obrát do 34 mil. PLN a počet pracovníků do 50 zaměstnanců. A mimo jiné se rovněž jedná o občanská sdružení.

Další členění účetních jednotek není blíže specifikováno. Proto budou všechny zbylé účetní jednotky zahrnuty do kategorie ostatní účetní jednotky. Mezi ostatní účetní jednotky patří banky, investiční fondy, společnosti, které obchodují s cennými papíry nebo jsou emitenty cenných papírů, subjekty, které vykonávají veřejně prospěšné a dobrovolnické práce, firmy s pojišťovací a zajišťovací činností.

Všechny účetní jednotky při sestavování účetních závěrek a výročních zpráv musí spolehlivě a jednoznačně zobrazovat majetkovou a finanční situaci spolu s výsledkem hospodaření. Taková účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz celé finanční situace a zjištěného výsledku hospodaření.

Pokud bude finanční situace popsána spolehlivě a jednoznačně, může být užito zjednodušení finančních výkazů, které je možné pouze pro mikro a malé účetní jednotky. Malé účetní jednotky si mohou vybrat, zda budou sestavovat zjednodušené finanční výkazy, nebo výkazy v rozsahu pro ostatní účetní jednotky jiné než banky, pojišťovny a zajišťovny.

Účetní závěrka se sestavuje k datu uzavření účetních knih a skládá se z:

- rozvahy („bilans“),
- výkazu zisku a ztráty („rachunek zysków i strat“),
- dodatečných informací („informacja dodatkowa“) včetně úvodu k účetní závěrce a dalších informací a vysvětlení.

Společnosti, které podléhají auditu, musí navíc sestavit výkaz změn vlastního kapitálu („zestawienie zmian w kapitale własnym“) a výkaz peněžních toků („sprawozdanie z przepływów pieniężnych“).

Ze zákona se k výroční zprávě přikládá zpráva o činnosti účetní jednotky. Účetní závěrka i samotná zpráva o činnosti účetní jednotky se sestavují v polském jazyce a v polské měně. (*Ustawa o rachunkowości*)

3.1.1 Rozvaha - Bilans

V rozvaze jsou uváděny stavy aktiv a závazků za běžné a předchozí účetní období. Hlavní oblasti jsou značeny velkými písmeny, dílčí části římskými číslicemi a podrobnější členění je označeno arabskými číslicemi.

Rozvaha se sestavuje v rozsahu pro:

- jiné subjekty než banky, pojišťovny a zajišťovny,
- banky,
- pojišťovny a zajišťovny,
- mikro účetní jednotky připravující zjednodušenou rozvahu,
- malé účetní jednotky připravující zjednodušenou rozvahu,
- subjekty, které vykonávají veřejně prospěšné a dobrovolnické práce.

Rozvaha pro subjekty jiné než jsou banky, pojišťovny a zajišťovny je strukturalizována na aktiva a pasiva a vzor polské rozvahy je uveden v Příloze č. 3.

Malé a mikro účetní jednotky jsou zvýhodněny tím, že nemusí detailně rozvádět jednotlivé položky aktiv a pasiv. Malé společnosti vykazují jen položky označené písmeny a římskými číslicemi, mikro účetní jednotky se zaměří jen na oblast s velkými písmeny. (*Ustawa o rachunkowości*)

3.1.2 Výkaz zisku a ztráty - Rachunek zysków i strat

Výkaz zisku a ztráty poskytuje informace o nákladech, výnosech, zisku či ztrátě opět v rozsahu pro:

- jiné subjekty než banky, pojišťovny a zajišťovny,
- banky,
- pojišťovny a zajišťovny,
- mikro účetní jednotky připravující zjednodušenou rozvahu,
- malé účetní jednotky připravující zjednodušenou rozvahu,
- subjekty, které vykonávají veřejně prospěšné a dobrovolnické práce.

Veškeré náklady a výnosy ve výkazu zisku a ztráty jsou značeny velkými písmeny, další členění jednotlivých oblastí nákladů a výnosů je značeno římskými číslicemi.

Ve výkazu zisku a ztráty, který je uveden v Příloze č. 4, pro jiné subjekty než banky, pojišťovny a zajišťovny je zisk (ztráta) dělen na zisk (ztrátu) z provozní činnosti, který je dále upraven o částky z finanční činnosti a bez jakéhokoli mezikroku se přímo vykáže hrubý zisk (ztráta).

Malé účetní jednotky nemusí rozebírat jednotlivé oblasti nákladů a výnosů zcela podrobně, lze uvést jen údaje označené velkými písmeny. Jen finanční náklady a výnosy musí být uvedeny i s body označenými římskými číslicemi.

Malé a mikro účetní jednotky neuvádějí zisk (ztrátu) z provozní činnosti, ale rovnou hrubý zisk (ztrátu).

Mikro účetní jednotky mají odlišný a velice zjednodušený výkaz zisku a ztráty, jež je zobrazen v Příloze č. 5, na rozdíl od malých podniků a jiných subjektů. (*Ustawa o rachunkowości*)

3.1.3 Dodatečné informace - Informacja dodatkowa

Dodatečné informace obsahují informace o údajích v účetní závěrce, případně vysvětlení údajů uvedených v účetní závěrce. Dodatečné informace zahrnují úvod do účetní závěrky, včetně účetních zásad, rozsah sestavení účetní závěrky, dodatečné informace o rozvaze, výkazu zisku a ztráty, výkazu změn vlastního kapitálu, výkazu peněžních toků, rozdělení zisku a ztráty, zaměstnancích společnosti a příslušných firemních orgánech.

Dodatečné informace a údaje uváděné spolu s úvodem do účetní závěrky jsou dále rozlišovány podle typu účetní jednotky, kterými jsou:

- jiné subjekty než banky, pojišťovny a zajišťovny,
- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky.

Dodatečné informace jsou rozdílné především v rozsahu. Čím je společnost větší, tím jsou požadavky na informace větší.

V úvodu do účetní závěrky se uvádí následující informace:

- název společnosti, sídlo, předmět činnosti, číslo subjektu v soudním rejstříku,
- pokud je činnost společnosti nějak omezena, uvede se údaj o trvání účetní jednotky,
- dodržení zásady nepřetržitého trvání účetní jednotky, eventuálně se uvedou omezení činnosti,
- účetní období, za které se sestavuje účetní závěrka,
- jestliže došlo k fúzi, uvede se údaj, že se jedná o účetní závěrku sestavenou po sloučení a údaje o účtování fúze,
- účetní politiky, metody ocenění a odpisy.

Mikro účetní jednotky nemusí sestavit dodatečné informace, pokud předloží doplňující informace k rozvaze. Ty se týkají:

- finančních závazků, dluhových cenných papírů, záruk,
 - záloh a úvěrů pro členy firemních orgánů,
 - vlastních akcií, kde se zahrnují údaje o důvodu koupě, počet a jmenovitá hodnota.
- (Ustawa o rachunkowości)*

3.1.4 Výkaz změn vlastního kapitálu - Zestawienie zmian w kapitale własnym

Výkaz změn vlastního kapitálu podává přehled o změnách jednotlivých složek vlastního kapitálu v členění pro:

- jiné subjekty než banky, pojišťovny a zajišťovny,
- banky,
- pojišťovny a zajišťovny.

Mikro a malé účetní jednotky nemusí sestavovat výkaz o změnách vlastního kapitálu. *(Ustawa o rachunkowości)*

3.1.5 Výkaz peněžních toků - Sprawozdanie z przepływów pieniężnych

Výkaz peněžních toků se sestavuje buď přímou, nebo nepřímou metodou, kdy jsou v přehledu zahrnuty veškeré příjmy a výdaje z provozní, investiční a finanční činnosti, a je požadován po:

- subjektech jiných než jsou banky, pojišťovny a zajišťovny,
- bankách,
- pojišťovnách a zajišťovnách.

Mikro a malé účetní jednotky výkaz peněžních toků nemusí sestavovat. *(Ustawa o rachunkowości)*

3.1.6 Výroční zpráva - Roczne sprawozdanie

Povinnost vypracovat spolu s roční účetní závěrkou i výroční zprávu mají akciové společnosti, pojišťovny, zajišťovny, družstva, státní podniky a komanditní společnosti. Součástí výroční zprávy je i zpráva o činnosti účetní jednotky.

Mikro a malé účetní jednotky nemusí tuto zprávu vyhotovit, pokud v doplňkových a dodatečných informacích uvádí informace o nabytí vlastních akcií.

Zpráva o činnosti účetní jednotky obsahuje informace o majetku, finanční situaci podniku, vyhodnocení výsledků, rizikových faktorech, hrozbách, budoucím vývoji, oblasti výzkumu a vývoje, vlastních akcích a o událostech, které ovlivní činnost firmy.

Zpráva o činnosti by měla zahrnovat klíčové finanční i nefinanční ukazatele. Mikro a malé podniky nemusí uvádět nefinanční informace. (*Ustawa o rachunkowości*)

3.1.7 Konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva

Mateřská společnost připravuje roční konsolidovanou účetní závěrku za skupinu spolu s údaji jak o mateřské účetní jednotce, tak o dceřiných společnostech.

Konsolidovaná účetní závěrka se skládá z:

- konsolidované rozvahy,
- konsolidovaného výkazu zisku a ztráty,
- konsolidovaného přehledu o peněžních tocích,
- konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu,
- dodatečné informace a vysvětlení s úvodem ke konsolidované účetní závěrce.

S konsolidovanou účetní závěrkou se musí vypracovat konsolidovaná výroční zpráva, jejíž součástí je zpráva o činnosti kapitálové skupiny.

Mateřskou společností rozumíme účetní jednotku, která provádí kontrolu nad dceřinou účetní jednotkou.

Nadřazená mateřská účetní jednotka je obchodní společnost nebo podnik vlastněný státem.

Dceřinou společností je společnost, která je kontrolována na základě smlouvy nebo dohody.

Konsolidací se chápe kombinace finančních výkazů kapitálové skupiny, kdy výsledkem je suma jednotlivých položek mateřské společnosti a dceřiných společností.

Mateřská společnost je osvobozena od sestavení konsolidované účetní závěrky, jestliže suma hodnot mateřské společnosti a dceřiných společností nepřesáhla **před vyloučením konsolidace** dvě ze tří kritérií, což jsou aktiva 38,4 mil. PLN, čistý obrat 76,8 mil PLN a průměrný počet zaměstnanců 250, jak je uvedeno v Tab. 3.1.7.1.

Tab. 3.1.7.1 Osvobození od konsolidované účetní závěrky před vyloučením konsolidace

	Aktiva (v mil. PLN)	Čistý obrat (v mil. PLN)	Průměrný počet zaměstnanců
Osvobození od konsolidované účetní závěrky před vyloučením konsolidace	do 38,4	do 76,8	do 250

Zdroj: Polský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Dále je mateřská společnost osvobozena od vypracování konsolidované účetní závěrky, jestliže celková hodnota mateřské společnosti a dceřiných společností nepřesáhla **po vyloučení konsolidace** dva ze tří znaků, jako jsou aktiva 32 mil. PLN, čistý obrat 64 mil PLN a průměrný počet zaměstnanců zůstává na hodnotě 250, což je ukázáno v Tab. 3.1.7.2. (*Ustawa o rachunkowości*)

Tab. 3.1.7.2 Osvobození od konsolidované účetní závěrky po vyloučení konsolidace

	Aktiva (v mil. PLN)	Čistý obrat (v mil. PLN)	Průměrný počet zaměstnanců
Osvobození od konsolidované účetní závěrky po vyloučení konsolidace	do 32	do 64	do 250

Zdroj: Polský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

3.1.8 Sestavení, schválení, zveřejnění a audit účetních závěrek a výročních zpráv v Polsku

Polský ZoÚ ukládá účetním jednotkám povinnost sestavit účetní závěrku nejpozději **do 3 měsíců** od rozvahového dne. Jakmile je účetní závěrka sestavena, musí dojít ke schválení účetní závěrky, které provádí schvalovací orgán nejpozději **do 6 měsíců** od rozvahového dne.

Po schválení účetní závěrky a výroční zprávy se účetní závěrka a výroční zpráva zveřejní v Národním soudním rejstříku **do 15 dnů**. I když nebyla účetní závěrka schválena schvalovacím orgánem, musí být předložena **do 15 dnů** Národnímu soudnímu rejstříku.

Mateřské společnosti, které jsou vlastněny jinou účetní jednotkou, která má sídlo na území Evropského hospodářského prostoru, nemusí sestavit konsolidovanou účetní

závěrku, pouze nechají přeložit účetní závěrku nadřazené společnosti do polštiny a zveřejní se v soudním rejstříku **do 30 dnů**, a to nejpozději **do 12 měsíců** od rozvahového dne.

Účetní závěrky a výroční zprávy se ukládají do Národního soudního rejstříku – Krajowy Rejestr Sadowy („KRS“) a tímto je splněna povinnost zveřejnění. Do 31.12.2012 se účetní závěrky zveřejňovaly v „Monitor Polski B“, což byl úřední věstník Polské republiky. Od 1.1.2013 lze uložit a získat účetní závěrky jen v Národním soudním rejstříku. Rejstřík podává informace v elektronické podobě a lze ho najít na stránkách Ministerstva spravedlnosti.

Samotné podání přihlášky k rejstříkovému soudu je zpoplatněno, rovněž při podání účetní závěrky je nutné zaplatit poplatek 140 PLN - soudní poplatek 40 PLN a poplatek za zveřejnění u Účetního dvora a hospodářském monitorovacím úřadu („MSiG“) 100 PLN. Jestliže se zároveň s předložením roční účetní závěrky žádá o změnu údajů o účetní jednotce, platí se poplatek vyšší, a to 350 PLN – soudní poplatek 250 PLN a poplatek za zveřejnění v MSiG 100 PLN.

Přístup k účetním závěrkám a výročním zprávám je možný přes internetové stránky na www.krs.ms.gov.pl nebo lze využít služeb advokátních kanceláří, které jsou zpoplatněny.

Některé účetní jednotky mají povinnost auditu. Mezi tyto účetní jednotky patří:

- banky, úvěrové instituce, pojišťovny, zajišťovny,
- akciové společnosti,
- ostatní subjekty.

Tab. 3.1.8.1 Povinnost auditu pro ostatní účetní jednotky

Účetní jednotka	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Ostatní účetní jednotky	nad 2,5	nad 5	nad 50

Zdroj: Polský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Ostatní účetní jednotky mají povinnost nechat ověřit svou účetní závěrku a výroční zprávu auditorem za podmínky, že splnily za předchozí účetní období dvě z následujících kritérií – aktiva nad 2,5 mil EUR, čistý obrat nad 5 mil. EUR a průměrný počet zaměstnanců činí nad 50.

Polský ZoÚ se velice podrobně zabývá auditem účetních jednotek. Nejen že rozvádí, kdo podléhá auditu, ale také se zabývá výběrem auditorské společnosti, samotným auditorem a smlouvě o auditu. (*Ustawa o rachunkowości*)

3.1.9 Trestní odpovědnost za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv v Polsku

Jestliže účetní jednotka neověruje účetní závěrku auditorem, neposkytuje auditorovi důležité skutečnosti, vysvětlení, prohlášení nebo mu neumožňuje plnit své povinnosti, nezveřejňuje účetní závěrku a výroční zprávu u soudního rejstříku, ukončí smlouvu o auditu bez důvodů, pak taková účetní jednotka podléhá trestní odpovědnosti. Podle ZoÚ lze uložit pokutu, trest odnětí svobody nebo obojí.

Pokud není účetní závěrka zveřejněna po dobu dvou po sobě jdoucích účetních období, zahájí rejstříkový soud řízení o zrušení z moci úřední bez provedení likvidačního řízení.

Žádné konkrétní částky sankcí, či doby odnětí svobody nejsou v ZoÚ konkretizovány a rozpracovány. (*Ustawa o rachunkowości*)

3.2 Slovenské účetní závěrky a výroční zprávy – Slovenské účtovnej zázvierky a výročnej správy

Slovenské účetní závěrky a výroční zprávy jsou na Slovensku zpracovány v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a se zákonem č. 431/2002 Z. z., o účetnictví (zákon z 18. června 2002 o účtovníctve).

Mikro účetní jednotky podléhají Opatření Ministerstva financí Slovenské republiky č. MF/15464/2013-74, kterým se stanoví podrobnosti o uspořádání, označování a obsahovém vymezení položek individuální účetní závěrky a rozsah údajů určených z individuální účetní závěrky na zveřejnění pro mikro účetní jednotky.

Malé účetní jednotky se řídí Opatřením Ministerstva financí Slovenské republiky z 3. prosince 2014 č. MF23378/2014-74, kterým se stanoví podrobnosti o individuální účetní závěrce a rozsahu údajů určených z individuální účetní závěrky na zveřejnění pro malé účetní jednotky.

Velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu jsou upraveny Opatřením Ministerstva financí z 3. prosince 2014 č. MF/23377/2014-74, kterým se stanoví podrobnosti

o individuální účetní závěrce a rozsahu údajů určených z individuální účetní závěrky na zveřejnění pro velké účetní závěrky a subjekty veřejného zájmu.

Dle slovenské úpravy účetnictví se účetní jednotky dělí do tří různě velikých skupin, kterými jsou:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- velké účetní jednotky.

Tab. 3.2.1 Členění účetních jednotek dle velikosti na Slovensku

Účetní jednotka	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	do 0,35	do 0,7	do 10
Malá účetní jednotka	do 4	do 8	do 50
Velké účetní jednotky	nad 4	nad 8	nad 50

Zdroj: Slovenský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Mikro účetní jednotkou se stává společnost, která za dvě bezprostředně předcházející účetní období nepřesáhne dvě ze tří kritérií, kterými jsou celková aktiva do 350 tis. EUR, čistý obrat do 700 tis. EUR a průměrný počet zaměstnanců do 10.

Do skupiny malé účetní jednotky se zařadí firmy, jež nepřesáhnou dvě podmínky, a těmi jsou celková suma majetku do 4 mil. EUR, čistý obrat do 8 mil. EUR a počet pracovníků do 50.

Velké účetní jednotky jsou společnosti, které přesáhnou dvě ze tří kritérií, aktiva nad 4 mil. EUR, čistý obrat nad 8 mil. EUR a průměrný počet zaměstnanců nad 50.

Účetní jednotky mají povinnost sestavit účetní závěrku a výroční zprávu v měně euro a ve státním jazyce, kterým je slovenština.

Účetní závěrka se sestavuje jako:

- individuální účetní závěrka nebo
- konsolidovaná účetní závěrka.

Dále se účetní závěrka dělí na:

- řádnou účetní závěrku,
- mimořádnou účetní závěrku,
- průběžnou účetní závěrku.

Sestavované části účetní závěrky se odvíjí podle soustavy účetnictví. Účtuje se buď v soustavě podvojného účetnictví, nebo v soustavě jednoduchého účetnictví. V soustavě jednoduchého účetnictví účtují fyzické osoby, občanská sdružení, organizační složky, neinvestiční fondy, církve atd. Všichni ostatní účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Účetní závěrka se vždy skládá z všeobecných náležitostí, kterými je tradiční představení firmy od názvu účetní jednotky, sídla, identifikačního čísla, den vzniku až po podpisy statutárních orgánů účetní jednotky.

Účetní jednotky, které účtují v soustavě podvojného účetnictví, povinně přikládají jakou součást účetní závěrky:

- rozvahu („súvaha“),
- výkaz zisku a ztráty („výkaz ziskov a strát“),
- poznámky.

Jen velké účetní jednotky sestavují výkaz změn vlastního kapitálu („Prehľad o pohybe vlastného imania“) a výkaz peněžních toků („Prehľad o pohybe peňažných tokov“).

Podoba účetní závěrky v soustavě jednoduchého účetnictví je značně snadná, sestává se z:

- výkazu o příjmech a výdajích („výkaz o príjmoch a výdavkoch“),
- výkazu o majetku a závazcích („výkaz o majetku a záväzkoch“). (*Zákon o účtovníctve*)

3.2.1 Rozvaha - Súvaha

Položky v rozvaze jsou tradičně děleny na aktiva a pasiva, kdy se značí velkými písmeny, římskými a arabskými číslicemi. Velké a malé účetní jednotky sestavují rozvahu v rozsahu uvedeném v Příloze č. 6.

Mikro účetní jednotky mohou rozvahu sestavit v kratší formě, kdy uvádějí jen položky označeny velkými písmeny a římskými číslicemi. Jen u položek dlouhodobého hmotného a finančního majetku, krátkodobých pohledávek, krátkodobého finančního majetku a krátkodobých závazků musí být dodrženo podrobnější členění. (*Zákon o účtovníctve*)

3.2.2 Výkaz zisku a ztráty – Výkaz ziskov a strát

Z výkazu zisku a ztráty zjistíme dva výsledky hospodaření, a tím je výsledek hospodaření z hospodářské činnosti a výsledek hospodaření z finanční činnosti. Výnosy se značí římskými číslicemi, náklady jsou popisovány velkými písmeny a pro další členění je

využito arabských číslic. Výkaz zisku a ztráty pro velké a malé účetní jednotky je uveden v Příloze. č. 7.

Mikro účetní jednotky mohou vykazovat celkové částky, uváděné u údajů s velkými písmeny a římskými číslicemi. *(Zákon o účtovníctve)*

3.2.3 Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje mateřská účetní jednotka, včetně konsolidované výroční zprávy a musí být ověřena auditorem.

Celek, za který se tvoří konsolidovaná účetní závěrka, tvoří i dceřiné společnosti, ve kterých má mateřská jednotka rozhodující vliv.

Od sestavení konsolidované účetní závěrky jsou mateřské společnosti osvobozeny, jestliže ke dni sestavení konsolidované účetní závěrky na základě individuální účetní závěrky mateřské společnosti a individuálních účetních závěrek dceřiných společností nepřesáhnou dvě ze tří kritérií, kterými jsou celková aktiva mateřské společnosti i dceřiných společností do 24 mil. EUR, čistý obrat do 48 mil. EUR a průměrný počet zaměstnanců do 250.

Tab. 3.2.3.1 Osvobození od konsolidované účetní závěrky

	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Osvobození od konsolidované účetní závěrky	do 24	do 48	do 250

Zdroj: Slovenský zákon o účtovníctví, vlastní zpracování

Dále jsou z vyhotovení konsolidované účetní závěrky vyloučeny mateřské společnosti, které k datu sestavení konsolidované účetní závěrky za konsolidovaný celek po konsolidaci kapitálu, vztahů mezi jednotkami, výsledků hospodaření, nákladů a výnosů nepřekročí dvě ze tří podmínek, kterými jsou suma aktiv do 20 mil. EUR, čistý obrat do 40 mil. EUR a počet pracovníků do 250. *(Zákon o účtovníctve)*

Tab. 3.2.3.2 Osvobození od konsolidované účetní závěrky po konsolidaci kapitálu

	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Osvobození od konsolidované účetní závěrky	do 20	do 40	do 250

Zdroj: Slovenský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

3.2.4 Sestavení, schválení, zveřejnění a audit účetních závěrek a výročních zpráv na Slovensku

Účetní závěrky na Slovensku musí být sestaveny nejpozději **do 6 měsíců** od data, ke kterému se účetní závěrka sestavuje. Schválení účetní závěrky příslušným orgánem účetní jednotky není v zákoně konkrétně specifikován.

Zveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv probíhá prostřednictvím informačního systému veřejné správy (dále jen „registr“). Registr spravuje ministerstvo a provozovatelem je rozpočtová organizace ministerstva „DataCentrum“.

Do registru se ukládají:

- řádné a mimořádné účetní závěrky,
- řádné a mimořádné konsolidované účetní závěrky,
- souhrnné účetní závěrky veřejné správy,
- zprávy auditora,
- výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy,
- roční finanční zprávy dle zvláštního předpisu a
- oznámení o datu schválení účetní závěrky.

Činností provozovatele registru je vytvářet, udržovat a provozovat registr, shromažďovat a zpracovávat údaje z účetních závěrek, shromažďovat a zpracovávat údaje z výročních zpráv, poskytovat a zpřístupnit dokumenty ukládané do registru orgánům veřejné správy a ostatním osobám.

Registr se člení na dvě části, veřejnou a neveřejnou část. Dokumenty se mohou ukládat jak v elektronické, tak v listinné podobě.

Řádná účetní závěrka a mimořádná účetní závěrka je účetní jednotkou uložena v registru nejpozději **do 6 měsíců** od rozvahového dne. Společnosti, které sestavují řádnou

konsolidovanou účetní závěrku nebo mimořádnou konsolidovanou účetní závěrku, musí zveřejnit i zprávu auditora, a to nejpozději **do 1 roku** od konce účetního období.

Ať už schválená účetní závěrka nebo neschválená účetní závěrka musí být uložena v registru **do 15 dnů** od schválení. Jen pro neschválené účetní závěrky platí, že později musí být do registru doloženo oznámení o datu schválení účetní závěrky.

Účetní závěrka i oznámení o datu schválení účetní závěrky musí být v registru uloženy nejpozději **do 1 roku** od rozvahového dne.

Jestliže je účetní závěrka nebo oznámení o datu schválení účetní závěrky vypracováno v listinné podobě, doručí se daňovému úřadu. Daňový úřad dokumenty v listinné podobě převede do elektronické formy a zkontroluje správnost všeobecných údajů. Dále se zaměří, zda účetní závěrka obsahuje veškeré součásti. Pokud budou zjištěny jakékoliv nedostatky, tak daňový úřad vyzve účetní jednotku, aby závady odstranila ve lhůtě stanovené daňovým úřadem. Následně jsou dokumenty předány prostřednictvím Finančního ředitelství Slovenské republiky provozovateli registru, nejpozději **do 40 dnů** od doručení nebo odstranění závad.

Účetní závěrka či oznámení o datu schválení účetní závěrky vyhotovené v elektronické podobě se doručí pomocí elektronické podatelny. Finanční ředitelství Slovenské republiky zajistí kontrolu všeobecných náležitostí a povinných součástí účetní závěrky. Případné chyby či nedostatky musí být účetní jednotkou odstraněny v předem stanovené lhůtě. Poté musí být dokumenty bez zbytečných průtahů poskytnuty provozovateli registru.

Provozovatel registru zařadí, zveřejní a zpřístupní veškeré dokumenty **do 5 pracovních dnů** od doručení do registru.

Dokumenty, které se ukládají do sbírky listin obchodního rejstříku, provozovatel registru zašle prostřednictvím Ministerstva spravedlnosti Slovenské republiky do sbírky listin obchodního rejstříku. Provozovatel registru tyto dokumenty zašle **do 30 kalendářních dnů** ode dne zveřejnění.

Povinnost zveřejnění je splněna doručením účetní závěrky nebo výroční zprávy daňovému úřadu nebo do elektronické podatelny.

Ve veřejné části registru jsou dokumenty poskytovány zdarma, všem osobám, v elektronické podobě, prostřednictvím webových stránek.

Naopak v neveřejné části registru se dokumenty zpřístupní Národní bance Slovenska a subjektům veřejné správy pro účely jejich podnikání a v neposlední řadě se dokumenty zpřístupní účetní jednotce, které se týkají. V neveřejné části registru lze získat dokumenty jak v elektronické podobě, tak v listinné podobě. Elektronická forma dokumentů není

zpoplatněna. Kopie dokumentů, části dokumentů, či potvrzení, že dokument není v registru uložen, vydá provozovatel registru na základě žádosti a po zaplacení správního poplatku.

Účetní jednotky musí nechat svou individuální účetní závěrku ověřit auditorem, jestliže jsou:

- obchodními společnostmi a družstvy,
- obchodními společnostmi a družstvy, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu a
- účetními jednotkami, které sestavují účetní závěrku dle zvláštního předpisu.

Tab. 3.2.4.1 Audit účetní závěrky u obchodních společností a družstev

	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Ověření účetní závěrky auditorem u obchodních společností a družstev	nad 1	nad 2	nad 30

Zdroj: Slovenský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Obchodní společnosti a družstva nechávají ověřit svou účetní závěrku auditorem za předpokladu, že za dvě bezprostředně předcházející období jsou splněna alespoň dvě kritéria, aktiva nad 1 mil. EUR, čistý obrat nad 2 mil. EUR a průměrný počet zaměstnanců nad 30.

Termín pro ověření účetní závěrky auditorem je **1 rok** od konce účetního období.

Účetní jednotky, které jsou velkou účetní jednotkou a subjektem veřejného zájmu, mají povinnost uvést v poznámkách vymezení a sumu nákladů, které vznikly vůči auditorovi. Jedná se o náklady za audit, daňové poradenství, další auditorské a neauditorské služby.

Účetní jednotky, které mají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, musí vyhotovit i výroční zprávu. Společnosti, ve kterých má orgán veřejné moci většinový podíl na hlasovacích právech a jejichž podnikatelská činnost se řadí do kategorie průmyslová výroba, jejich čistý obrat za předcházející období byl větší než 250 mil. EUR, musí ministerstvu předložit výroční zprávu a záznamy z valných shromáždění **do 5 dní** od projednání výroční zprávy, nejpozději **do konce 8. měsíce** od rozvahového dne. (*Zákon o účtovníctve*)

3.2.5 Trestní odpovědnost za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv na Slovensku

Když účetní jednotka nevede účetnictví nebo nesestaví účetní závěrku, nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu ve stanovené lhůtě a v určitém rozsahu, nenechala ověřit účetní závěrku nebo výroční zprávu auditorem, neschválila nebo neodvolala auditora, tak se účetní jednotka dopustila správního deliktu, za který jí náleží pokuta nebo až zrušení živnostenského oprávnění.

Pokuta je uložena daňovým úřadem až do výše:

- 3 mil. EUR,
- 2 % z celkové hodnoty majetku, nejvíce však 1 mil. EUR,
- 2 % z celkové sumy majetku, nejvíce však 100 tis. EUR.

Opakované spáchání správního deliktu daňový úřad trestá pokutou do 3 mil. EUR nebo zrušením živnostenského oprávnění. Při rozhodování o výši pokuty záleží na závažnosti, míře zavinění, času trvání, následcích a okolnostech.

Pokuta musí být uložena **do 1 roku**, nejpozději však **do 5 let** od konce účetního období, ve kterém ke spáchání správního deliktu došlo. (*Zákon o účtovníctve*)

3.3 Německé účetní závěrky – Deutscher Jahresabschluss

Účetní závěrky v Německu mohou být sestaveny dvěma způsoby, podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nebo německých účetních pravidel.

Hlavní právní normou, která upravuje účetní závěrky, je německý obchodní zákoník („Handelsgesetzbuch“ - „HGB“), který byl přijat 10. května 1987 a vstoupil v platnost dne 1. ledna 1990. Německý obchodní zákoník prošel řadou změn, mezi nejvýznamnější se řadí:

- zákon o modernizaci účetního práva („Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts“ - „BilMoG“),
- zákon o provádění účetní směrnici („Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz“ - „BilRUG“).

BilMoG byl přijat dne 25. května 2009 a v účinnost vstoupil 29. května 2009. BilMoG, změnil a upravil ustanovení v německém obchodním zákoníku.

BilRUG byl přijat dne 17. července 2015 a v platnost vstoupil dne 23. července 2015. BilRUG transponoval směrnici EU 2013/34/EU do německého práva.

Účetní jednotky v Německu se dělí na:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- velké účetní jednotky.

Tab. 3.3.1 Členění účetních jednotek dle velikosti v Německu

Účetní jednotka	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	do 0,35	do 0,7	do 10
Malá účetní jednotka	do 6	do 12	do 50
Střední účetní jednotky	do 20	do 40	do 250
Velké účetní jednotky	nad 20	nad 40	nad 250

Zdroj: Německý obchodní zákoník, vlastní zpracování

Mikro účetní jednotkou se stává společnost, která za dvě předcházející účetní období nepřekročila dvě ze tří kritérií, aktiva do 350 tis. EUR, čistý obrat do 700 tis. EUR a průměrný počet zaměstnanců do 10.

Malá účetní jednotka nepřekročí za dvě po sobě jdoucí účetní období dvě ze tří hodnot, aktiva do 6 mil. EUR, čistý obrat do 12 mil. EUR a počet zaměstnanců do 50.

Střední účetní jednotka za dvě bezprostředně předcházející účetní období nepřesáhne dva ze tří znaků, těmi jsou aktiva do 20 mil. EUR, čistý obrat do 40 mil. EUR a průměrný počet pracujících do 250.

Velké účetní jednotky vzniknou po překročení dvou ze tří kritérií pro střední účetní jednotky. Aktiva nad 20 mil. EUR, čistý obrat nad 40 mil. EUR a průměrný počet pracovníků nad 250. (IHK, 2015)

Dle obchodního zákoníku je roční účetní závěrka tvořena:

- rozvahou („die Bilanz“),
- výkazem zisku a ztráty („die Gewinn und Verlustrechnung“),
- přílohou („der Anhang“),
- situační zprávou („der Lagebericht“),
- výkazem peněžních toků („die Kapitalflussrechnung“),
- výkazem změn vlastního kapitálu („der Konzerneigenkapitalspiegel“),
- výkazem o segmentech („die Segmentberichterstattung“). (Vaněk, 2010)

Výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu se týká pouze konsolidovaných účetních závěrek a účetních závěrek společností, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejném trhu. Výkaz o segmentech nemusí být sestavován, je pouze volbou společnosti, zda bude tento výkaz vypracovávat, a vztahuje se ke konsolidovaným účetním závěrkám a společností, které mají cenné papíry kótované na veřejném trhu. Roční účetní závěrka se sestavuje v německém jazyce a veškeré částky jsou vyjádřeny v eurech. (*Handelsgesetzbuch*)

3.3.1 Rozvaha – die Bilanz

Rozvaha sleduje aktiva a pasiva účetních jednotek v rozsahu pro velké, střední, malé a mikro účetní jednotky. Malé účetní jednotky mohou sestavovat zkrácenou rozvahu, kdy uvedou jen položky označené písmeny a římskými číslicemi. Mikro účetní jednotky taktéž mohou vyhotovit zkrácenou formu rozvahy, ale oproti malým společnostem uvádějí jen položky označené písmeny. Německá rozvaha je uvedena v Příloze č. 8. (*Handelsgesetzbuch*)

3.3.2 Výkaz zisku a ztráty - die Gewinn und Verlustrechnung

Výkaz zisku a ztráty může být sestaven ve dvou podobách:

1. v členění dle výnosových a nákladových druhů („Gewinn und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren“),
2. v členění na dílčí okruhy činnosti ve vztahu k obratu („Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren“).

V německé praxi se především využívá výkazu zisku a ztráty v členění dle výnosových a nákladových druhů, neboť je jednodušší. Vzor je uveden v Příloze č. 9.

Výkaz zisku a ztráty v členění na dílčí okruhy činnosti ve vztahu k obratu má podobu, která je uvedena v Příloze č. 10.

Mikro účetní jednotky mohou, ale nemusí sestavovat výkaz zisku a ztráty ve zkrácené podobě, která je uvedena v Příloze č. 11. (*Handelsgesetzbuch*)

3.3.3 Situační zpráva - der Lagebericht

V situační zprávě musí být podnikatelská činnost včetně výsledku hospodaření a finanční situace podniku prezentována způsobem, který poskytuje věrný a poctivý obraz. Analýza zahrnuje klíčové ukazatele finanční výkonnosti podniku a je vysvětlena s odkazy

na částky a údaje uvedené v účetní závěrce. Dále se musí zhodnotit a vysvětlit možný vývoj společnosti s příležitostmi a případnými riziky.

Situační zpráva dále obsahuje cíle a zásady řízení rizik, zaměřuje se na oblast výzkumu a vývoje a na stávající pobočky společnosti. (*Handelsgesetzbuch*)

3.3.4 Konsolidovaná účetní závěrka

Mateřské společnosti mají ze zákona povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou situační zprávu za skupinu během prvních 5 měsíců.

Mateřská společnost je osvobozena od této povinnosti, jestliže splňuje následující kritéria.

Tab. 3.3.4.1 Osvobození od konsolidované účetní závěrky v Německu

	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Osvobození od konsolidované účetní závěrky	do 24	do 48	do 250

Zdroj: Německý obchodní zákoník, vlastní zpracování

Mateřský podnik je osvobozen od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a situační zprávu skupiny, pokud nepřekračuje dvě ze tří kritérií, kterými jsou aktiva do 24 mil. EUR, čistý obrat do 48 mil. EUR a průměrný počet zaměstnanců do 250.

Tab. 3.3.4.2 Osvobození od konsolidované účetní závěrky v Německu

	Aktiva (v mil. EUR)	Čistý obrat (v mil. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
Osvobození od konsolidované účetní závěrky	do 20	do 40	do 250

Zdroj: Německý obchodní zákoník, vlastní zpracování

Dále jsou od vyhotovení konsolidované účetní závěrky osvobozeny mateřské společnosti, které k datu sestavení konsolidované účetní závěrky za konsolidovaný celek nepřesáhnou dva ze tří limitů – aktiva do 20 mil. EUR, čistý obrat do 40 mil. EUR a průměrný počet pracujících ve společnosti je do 250. (*Handelsgesetzbuch*)

3.3.5 Sestavení, schválení, zveřejnění a audit účetních závěrek v Německu

Roční účetní závěrka musí být účetními jednotkami sestavena v prvních **3 měsících** po rozvahovém dni.

Malé a mikro účetní jednotky mohou sestavit účetní závěrku později, pokud je to v souladu s obvyklým obchodním chováním, ale horní hranicí pro sestavení je **6 měsíců** od rozvahového dne.

Mateřská společnost musí sestavit konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou situační zprávu skupiny během prvních **5 měsíců** od konce účetního období.

Jakmile se účetní závěrka schválí valnou hromadou, je neprodleně uložena do Federálního věstníku, nejpozději **do 12 měsíců** od konce účetního období.

Zveřejňují se schválené roční účetní závěrky, situační zprávy a zprávy auditora. Které konkrétní dokumenty jsou dále předkládány Federálnímu věstníku, to závisí na velikosti společnosti.

Provozovatel Federálního úředního věstníku kontroluje, zda byly předloženy veškeré potřebné dokumenty včas a v plném rozsahu.

Mikro účetní jednotky zveřejňují rozvahu bez komentáře, pokud jsou v rozvaze uvedeny určité informace. Mezi ně patří výkaz podmíněných závazků, informace o poskytnutých úvěrech a půjčkách a vlastnictví vlastních akcií.

Mezi dokumenty, které předkládají malé účetní jednotky, se řadí rozvaha a příloha bez podrobných údajů o výsledku hospodaření.

Střední a velké účetní jednotky musí předložit rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, situační zprávu a další dokumenty týkající se právní formy (informace o využití výsledku hospodaření, zpráva dozorčí rady, stanovisko auditora atd.). (*Handelsgesetzbuch*)

Uložení účetních závěrek do Federálního úředního věstníku je zpoplatněno, ale samotné vyhledávání je zcela zdarma. Ceny za zveřejnění se liší podle kategorie účetní jednotky.

Poplatek za uložení účetní závěrky pro mikro účetní jednotky se liší dle formátu zaslaného souboru.

Tab. 3.3.5.1 Ceník za uložení účetní závěrky mikro účetní jednotkou

Název	Částka
Doručený formát – XML, formulář	23 EUR
Doručený formát – elektronický soubor	min. 35 EUR 1,50 ct/znak
Doručený formát – tištěný dokument	2,50 ct/znak
Grafické zpracování	15 EUR

Zdroj: www.publikations-plattform.de, vlastní zpracování

Účetní závěrky doručené v XML formátu nebo zaslané pomocí webového formuláře jsou zpoplatněny částkou 23 EUR.

Poplatek za elektronické soubory, kterými jsou Word, RTF, Excel nebo PDF, je vypočten na základě viditelných znaků s výjimkou mezer. Poplatek činí 1,50 ct/znak, ale minimální cena za účetní závěrku je 35 EUR.

Jestliže se některá z účetních jednotek rozhodne zaslat účetní závěrku v tištěné verzi, bude její cena 2,50 ct/znak.

Cena za grafické zpracování činí 15 EUR a je připočítána k fixní, minimální nebo ceně za viditelný znak.¹

¹ <https://publikations-plattform.de/sp/i18n/doc//D089PreislisteEN.pdf?document=D218&language=en>

Ceník za uložení účetních závěrek pro všechny ostatní účetní jednotky se rovněž liší dle odeslaného formátu, pokud nejsou uvedeny pevné ceny nebo minimální ceny.

Tab. 3.3.5.2 Ceník za uložení účetní závěrky pro všechny ostatní účetní jednotky

Název	Částka
Min. cena	25 EUR
Doručený formát – XML, XBRL <ul style="list-style-type: none"> do 7 000 znaků 7 001 – 15 000 znaků 15 001 – 26 000 znaků 26 001 – 60 000 znaků nad 60 001 znaků 	1,25 ct/znak 0,88 ct/znak 0,50 ct/znak 0,25 ct/znak 0,13 ct/znak
Doručený formát – Word, RTF, Excel, PDF	1,50 ct/znak
Doručený formát – tištěný dokument	2,50 ct/znak
Pevná cena <ul style="list-style-type: none"> doručený formát – XML – malá účetní jednotka doručený formát – XML – střední účetní jednotka 	28 EUR 55 EUR
Grafické zpracování	15 EUR

Zdroj: www.publikations-plattform.de, vlastní zpracování

Minimální cena za uložení účetní závěrky do Federálního úředního věstníku bez ohledu na formát a množství je 25 EUR.

Jestliže je doručený formát XML nebo XBRL, tak se poplatek počítá podle počtu viditelných znaků. Do 7 000 znaků je cena 1,25 ct/znak, od 7 001 do 15 000 znaků se účtuje 0,88 ct/znak, od 15 001 do 26 000 znaků je ohodnoceno 0,50 ct/znak, od 26 001 do 60 000 znaků se platí 0,25 ct/znak a nad 60 001 znaků je hrazeno 0,13 ct/znak.

Dalším možným doručeným formátem je Word, RFT, Excel nebo PDF, jejichž cena se odvíjí od počtu viditelných znaků, 1,50 ct/znak. Doručené účetní závěrky v tištěné podobě jsou zpoplatněny 2,50 ct/znak.

Pevná cena se účtuje malým a středním účetním jednotkám, kdy malé účetní jednotky, které zašlou účetní závěrku v XML formátu, jsou zpoplatněny 28 EUR. Střední účetní jednotky platí za soubor v XML formátu 55 EUR.

Poplatek za grafické zpracování se připočítává k minimální, pevné ceně nebo ceně za viditelný znak a je ve výši 15 EUR.²

Roční účetní závěrky a situační zprávy středních a velkých účetních jednotek musí být přezkoumány auditorem. Dále podléhají auditu konsolidované účetní závěrky a situační zprávy skupin společností.

Německý obchodní zákoník se podrobně zabývá předmětem a rozsahem auditu, jmenováním a odvoláním auditora, výběrem auditorů a důvody vyloučení, zprávou od auditora, odpovědností auditora a výborem pro audit. (*Handelsgesetzbuch*)

3.3.6 Trestní odpovědnost za nezveřejnění účetních závěrek v Německu

Nedodržení termínu zveřejnění roční účetní závěrky v Německu je postihnuto pokutami. Společnosti, které nesplní svou povinnost zveřejnit účetní závěrku nebo účetní závěrky nejsou úplné, jsou postihnuty sankcí 2 500 EUR až 25 000 EUR. (*Handelsgesetzbuch*)

² <https://publikations-plattform.de/sp/i18n/doc//Preisliste-english.pdf?document=D7&language=en>

4 Komparace účetních závěrek a výročních zpráv

Kapitola komparace účetních závěrek a výročních zpráv se zaměřuje na srovnání účetních závěrek a výročních zpráv ČR s Polskem, Slovenskem a Německem z obecného hlediska, z hlediska sestavení, schválení, zveřejnění a auditu účetních závěrek a výročních zpráv a v neposlední řadě z hlediska trestní odpovědnosti za nezveřejnění účetních závěrek nebo výročních zpráv.

4.1 Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z obecného hlediska

Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z obecného hlediska porovnává účetní závěrky a výroční zprávy ČR s Polskem, Slovenskem a Německem. Kapitola se především zaměřuje na komparaci kategorizace účetních jednotek dle velikosti, složení účetních závěrek, rozvah, výkazů zisku a ztráty, výročních zpráv a konsolidovaných účetních závěrek.

4.1.1 Komparace České republiky s Polskem

Polské účetní závěrky je možné, stejně jako v ČR, sestavovat na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nebo na základě ZoÚ.

V Polsku se účetní jednotky dělí na:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky.

Na rozdíl od ČR, kde je členění z hlediska velikosti podrobnější a rozpracovanější:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- velké účetní jednotky.

Polská účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, dodatečných informací a auditované společnosti navíc sestavují výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. V ČR jsou výkazy identické, až na dodatečné informace, které jsou známy pod pojmem příloha.

V polském ZoÚ není dořešena problematika řádných, mimořádných a průběžných účetních závěrek, jako je tomu v ZoÚ ČR. Zmiňována je pouze roční účetní závěrka.

Při bližším zkoumání rozvah obou zemí jsou patrné některé rozdíly. Odchyly jsou zejména v rozvaze na straně aktiv. Mezi rozdíly patří:

- *dlouhodobé pohledávky* jsou v polské rozvaze vykázány ve stálých aktivech, naproti tomu v ČR se nachází v oběžných aktivech,
- *dlouhodobé investice* jsou v polské rozvaze jako samostatná položka fixních aktiv, v ČR jsou údaje o investicích zahrnuty v dlouhodobém hmotném majetku, nikoliv jako samostatná položka,
- *dlouhodobý finanční majetek* je v polské rozvaze vykazován jako dílčí část dlouhodobých investic, v ČR je dlouhodobý finanční majetek samostatná část stálých aktiv,
- *krátkodobý finanční majetek* je v polské rozvaze vykázán v oběžných aktivech, pod krátkodobými investicemi, ale v ČR je uváděn jako samostatná část oběžného majetku,
- *peněžní prostředky a ostatní peněžní aktiva* jsou v polské rozvaze uváděny v oběžném majetku, pod krátkodobými investicemi, oproti tomu se v ČR nachází rovněž pod oběžným majetkem, ale jako samostatný údaj,
- *vlastní akcie* jsou v polské rozvaze uváděny jako samostatná položka v aktivech, ale v ČR jsou zařazeny v pasivech, pod základním kapitálem, se znaménkem mínus.

V polském výkazu zisku a ztráty není uváděn výsledek hospodaření z finanční činnosti jako je tomu v ČR, kdy vidíme výsledek hospodaření z provozní i z finanční činnosti. V Polsku je vypočten zisk/ztráta z provozní činnosti, dále se upraví o částky finančních výnosů a nákladů a je vykázán hrubý zisk/ztráta. Navíc jsou veškeré náklady a výnosy značeny velkými písmeny, což může být nepřehledné. V ČR jsou výnosy značeny římskými číslicemi a náklady velkými písmeny.

V Polsku vypracují výroční zprávu akciové společnosti, pojišťovny, zajišťovny, státní podniky a komanditní společnosti. Navíc mikro a malé účetní jednotky nemusí výroční zprávu vyhotovit. V ČR sestavují výroční zprávu veškeré účetní jednotky, které podléhají zákonnému auditu, což je přehlednější, jelikož záleží na velikosti podniku, nikoliv na typu právní formy.

U konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv v polském ZoÚ nenalezneme dělení na malou, střední a velkou skupinu účetních jednotek, za kterou se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva.

V Polsku jsou účetní jednotky osvobozeny od vypracování konsolidované účetní závěrky před vyloučením konsolidace a po vyloučení konsolidace.

Před vyloučením konsolidace jsou mateřské společnosti osvobozeny od sestavení konsolidovaných výkazů, pokud nepřekročí dvě ze tří podmínek:

- aktiva do 38,4 mil. PLN (230,4 mil. Kč³),
- čistý obrat do 76,8 mil. PLN (460,8 mil. Kč),
- průměrný počet zaměstnanců do 250.

Nebo po vyloučení konsolidace jsou mateřské společnosti osvobozeny od vyhotovení konsolidovaných výkazů, pokud nepřekročí dva ze tří znaků:

- aktiva do 32 mil. PLN (192 mil. Kč),
- čistý obrat do 64 mil. PLN (384 mil. Kč),
- průměrný počet zaměstnanců do 250.

Od konsolidace jsou v ČR osvobozeny účetní jednotky, které nepřekročí dvě ze tří kritérií, jak je uvedeno v Tab. 2.3.3:

- aktiva do 100 mil. Kč,
- čistý obrat do 200 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců do 50.

Rozdíl v částkách, které rozhodují o osvobození od sestavení konsolidovaných účetních závěrek, je obrovský. V ČR musí více mateřských společností sestavovat konsolidované výkazy, jelikož je hranice oproti Polské republice nižší.

4.1.2 Komparace České republiky se Slovenskem

Při vypracování účetních závěrek a výročních zpráv jak na Slovensku, tak v ČR, se společnosti řídí Mezinárodními účetními standardy účetního výkaznictví nebo ZoÚ.

Slovenský ZoÚ dělí společnosti do tří skupin dle velikosti:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- velké účetní jednotky.

Dělení podniků dle velikosti je v ČR navíc doplněno o střední účetní jednotky. Hranice pro zařazení mikro a malých účetních jednotek po přepočtení na české koruny je

³ Veškeré částky v PLN, jsou přepočteny kurzem 6 Kč/PLN.

na Slovensku stejná jako v ČR. Ale absence střední účetní jednotky zapříčinila nižší hranici pro zařazení společností mezi velké účetní jednotky. Proto lze usoudit, že na Slovensku spadá do kategorie velké účetní jednotky daleko více společností než v ČR.

Na Slovensku se velkou účetní jednotkou stávají společnosti po překročení dvou ze tří kritérií za dvě po sobě jdoucí účetní období, jak je zobrazeno v Tab. 3.2.1:

- aktiva nad 4 mil. EUR (100 mil. Kč⁴),
- čistý obrat nad 8 mil. EUR (200 mil. Kč),
- průměrný počet zaměstnanců nad 50.

V ČR je hranice pro zařazení mezi velké účetní jednotky vyšší, jak je tomu v Tab. 2.1.1:

- aktiva nad 500 mil. Kč,
- čistý obrat nad 1 000 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců nad 250.

Ať už v českém ZoÚ, tak ve slovenském je uváděno dělení účetních závěrek na řádné, mimořádné a průběžné účetní závěrky.

Samotná účetní závěrka na Slovensku se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a poznámek. Výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu je sestaven jen velkou účetní jednotkou. Naproti tomu v ČR jsou poznámky známy pod pojmem příloha a velké a střední účetní jednotky mají povinnost sestavit výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu.

Slovenská rozvaha je daleko podrobnější než v ČR a skrývá některé rozdíly jak na straně aktiv, tak na straně pasiv. Mezi tyto odlišnosti patří:

- *vlastní akcie a vlastní obchodní podíly* jsou ve slovenské rozvaze uváděny v aktivech, pod položkou krátkodobý finanční majetek, ale v ČR jsou na straně pasiv, pod základním kapitálem se znaménkem mínus,
- *pohledávky za upsaný základní kapitál* jsou ve slovenské rozvaze na straně pasiv, pod základním kapitálem, ale v ČR se nachází v aktivech jako samostatná položka,
- *rozhodnutí o zálohové výplatě podílu na zisku* není ve slovenské rozvaze uváděno, oproti tomu v ČR se nachází v pasivech jako jedna z položek vlastního kapitálu,
- *rezervy* jsou ve slovenské rozvaze děleny na krátkodobé a dlouhodobé, v ČR nejsou rezervy děleny z hlediska času.

⁴ Veškeré částky v EUR jsou přepočteny kurzem 25 Kč/EUR.

Výkaz zisku a ztráty se skládá jak v ČR, tak na Slovensku z výsledku hospodaření z provozní činnosti a finanční činnosti.

Konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy na Slovensku sestavuje mateřská účetní jednotka za celek, který je tvořen i dceřinými společnostmi. V ČR se tyto celky dělí ještě do tří skupin, malé, střední a velké skupiny účetních jednotek.

Od sestavení konsolidované účetní závěrky jsou mateřské společnosti osvobozeny, pokud na základě individuálních účetních závěrek mateřské společnosti a dceřiných společností nepřekročí dvě ze tří kritérií:

- aktiva do 24 mil. EUR (600 mil. Kč),
- čistý obrat do 48 mil. EUR (1 200 mil. Kč),
- průměrný počet zaměstnanců do 250.

Také jsou od vypracování konsolidované účetní závěrky osvobozeny mateřské podniky, jež k datu sestavení konsolidované účetní závěrky za konsolidovaný celek po konsolidaci kapitálu nepřesáhnou dvě ze tří podmínek:

- aktiva do 20 mil. EUR (500 mil. Kč),
- čistý obrat do 40 mil. EUR (1 000 mil. Kč),
- průměrný počet zaměstnanců do 250.

Při zkoumání konsolidované účetní závěrky v ČR vyplývá, že jsou osvobozeny účetní jednotky, které nepřekročí dvě ze tří kritérií, jak je popsáno v Tab. 2.3.3:

- aktiva do 100 mil. Kč,
- čistý obrat do 200 mil. Kč a
- průměrný počet zaměstnanců do 50.

Tudíž je v ČR více mateřských společností, které musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a spolu s ní konsolidovanou výroční zprávu, jelikož jsou částky pro osvobození nižší než na Slovensku.

4.1.3 Komparace České republiky s Německem

Účetní závěrky v Německu jsou sestaveny buď dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, nebo německého obchodního zákoníku. ČR se také řídí Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, ale jako české účetní pravidlo platí ZoÚ.

V obou zemích jsou účetní jednotky kategorizovány dle velikosti stejně, na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky.

Účetní závěrka v Německu se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy a situační zprávy. Konsolidované účetní závěrky se navíc skládají z výkazu peněžních toků, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o segmentech. Výkaz o segmentech je v ČR nazván zpráva o vztazích, ale na rozdíl od Německa musí být tato zpráva účetní jednotkou sestavena. Rozhodnutí o sestavení výkazu o segmentech je čistě v kompetenci účetních jednotek. V ČR se nesetkáme se situační zprávou, ale její údaje jsou uváděny ve výroční zprávě. O vyhotovení výročních zpráv není v německém obchodním zákoníku zmínky, proto se lze domnívat, že situační zpráva je vyhotovena z důvodu absence výročních zpráv.

Dá se očekávat, že také v Německu budou v rozvaze určité rozdíly jak na straně aktiv, tak na straně pasiv. Mimo jiné je od pohledu rozvaha v ČR více členitá a podrobná. Mezi odchylky patří:

- *pohledávky* se v Německu nedělí na krátkodobé a dlouhodobé na rozdíl od ČR, kde jsou členěny,
- *vlastní akcie* jsou v Německu zařazeny v aktivech, v pohledávkách a ostatním majetku, ale v ČR je nalezneme v pasivech, pod základním kapitálem s mínusem,
- *odložená daňová pohledávka* je v Německu jako samostatná položka, v ČR je vykázána v dlouhodobých pohledávkách,
- *aktivní rozdíl ze zúčtování majetku* je v německé rozvaze uveden jako samostatná položka aktiv, ale v ČR ho nalezneme v pasivech,
- *pohledávky za upsaný základní kapitál* jsou v Německu zařazeny na straně aktiv, pod položkou pohledávky a ostatní majetek, ale v ČR jsou jako samostatná položka aktiv,
- *závazky* nejsou v Německu členěny na krátkodobé a dlouhodobé jako v ČR,
- *odložený daňový závazek* je v německé rozvaze jako samostatná položka pasiv, ale v ČR je zařazen v pasivech pod dlouhodobými závazky.

Výkaz zisku a ztráty v Německu nepodává informaci o výsledku hospodaření z provozní a finanční činnosti, což je v ČR běžné, a tak je získán lepší pohled na hospodaření společnosti. V Německu se upravují výnosy o náklady a následně je vykázán výsledek hospodaření po zdanění.

Účetní jednotky, které podléhají konsolidaci, nejsou v Německu děleny do tří velikostních skupin, jako je tomu v ČR.

Od vypracování konsolidované účetní závěrky jsou osvobozeny mateřské společnosti, jestliže nepřekročí dvě ze tří kritérií:

- aktiva do 24 mil. EUR (600 mil. Kč),
- čistý obrat do 48 mil. EUR (1 200 mil. Kč) a
- průměrný počet zaměstnanců do 250.

Dále jsou osvobozeny mateřské podniky, které k datu sestavení konsolidované účetní závěrky za konsolidovaný celek nepřesáhnou dva ze tří limitů:

- aktiva do 20 mil. EUR (500 mil. Kč),
- čistý obrat do 40 mil. EUR (1 000 mil. Kč) a
- průměrný počet zaměstnanců do 250.

Od sestavení konsolidované účetní závěrky v ČR jsou osvobozeny společnosti, které nepřesáhnou dva ze tří znaků, jak je tomu v Tab. 2.3.3:

- aktiva do 100 mil. Kč,
- čistý obrat do 200 mil. Kč a
- průměrný počet zaměstnanců do 50.

V Německu bude zjevně více mateřských společností osvobozeno od sestavení konsolidované účetní závěrky, protože jejich hranice, od kterých je nutné sestavit konsolidovanou účetní závěrku, jsou vyšší než v ČR. V ČR je tedy více společností, které musí sestavit konsolidovanou účetní závěrku, než v Německu.

4.2 Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z hlediska sestavení, schválení, zveřejnění a auditu

Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z hlediska sestavení, schválení, zveřejnění a auditu porovnává situaci ČR s Polskem, Slovenskem a Německem.

4.2.1 Komparace České republiky s Polskem

V Polsku mají společnosti povinnost sestavit účetní závěrku do 3 měsíců od rozvahového dne na rozdíl od ČR, kde ZoÚ jednoznačně nestanovuje datum sestavení účetní závěrky, jen je uvedena maximální doba pro sestavení účetní závěrky 12 měsíců od rozvahového dne.

Schvalovací orgán jak v Polsku, tak v ČR schválí účetní závěrku nejpozději do 6 měsíců od rozvahového dne.

Účetní závěrky a výroční zprávy jsou v Polsku zveřejněny v Národním soudním rejstříku do 15 dnů. Oproti tomu v ČR dojde ke zveřejnění v obchodním rejstříku do 30 dnů po ověření auditorem, jestliže není audit, tak do 30 dnů od schválení valnou hromadou.

Termíny pro vyhotovení a zveřejnění účetních závěrek v Polsku jsou kratší a přísnější než v ČR.

Nevýhodou proti ČR je poplatek za podání přihlášky k rejstříkovému soudu, samotné podání účetní závěrky (140 PLN – 840 Kč), či změna údajů o účetní jednotce. Přístup k účetním závěrkám lze provést, v obou zemích, přes internet bez zaúčtování jakéhokoliv poplatku.

V Tab. 4.2.1.1 jsou vyobrazeny požadavky na zveřejňované výkazy v Polsku a v ČR dle velikosti účetních jednotek.

Tab. 4.2.1.1 Zveřejňované výkazy v Polsku a v České republice

Účetní jednotka	Polsko	Česká republika
Mikro účetní jednotka	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, doplňující informace k rozvaze	Rozvaha, příloha
Malá účetní jednotka	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, dodatečné informace	Rozvaha, příloha
Ostatní účetní jednotky	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, dodatečné informace, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výroční zpráva	X
Střední účetní jednotka	X	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výroční zpráva
Velká účetní jednotka	X	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výroční zpráva

Zdroj: Polský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Audit účetních závěrek se v Polsku provádí pro:

- banky, úvěrové instituce, pojišťovny, zajišťovny,
- akciové společnosti,
- ostatní subjekty.

Ostatní subjekty musí nechat ověřit účetní závěrku auditorem, jestliže za předchozí účetní období splní dvě ze tří kritérií:

- aktiva nad 2,5 mil. EUR (62,5 mil. Kč),
- čistý obrat nad 5 mil. EUR (125 mil. Kč) a
- průměrný počet zaměstnanců nad 50.

V ČR podléhají auditu:

- velké účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky.

Malé účetní jednotky musí splňovat podmínku, že za dvě bezprostředně předcházející účetní období přesáhly dvě ze tří kritérií, což je zobrazeno v Tab. 2.5.2. Malé akciové společnosti a svěřenské fondy musí dosáhnout alespoň jednoho ze tří kritérií, které jsou uvedeny v Tab. 2.5.1:

- aktiva nad 40 mil. Kč,
- čistý obrat nad 80 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců nad 50.

V Polsku jsou auditovány veškeré akciové společnosti, oproti tomu v ČR je brán ohled na malé akciové společnosti, které musí nejprve splnit kritéria pro malé účetní jednotky. Navíc je v Polsku hranice pro ověření účetní jednotky auditorem nižší než v ČR, proto lze usoudit, že v Polsku podléhá auditu více společností.

4.2.2 Komparace České republiky se Slovenskem

Na Slovensku musí být účetní závěrky dle ZoÚ sestaveny nejpozději do 6 měsíců. Oproti tomu v ČR je definována pouze horní hranice, kdy musí být účetní závěrky sestaveny do 12 měsíců.

Schválení účetní závěrky schvalovacím orgánem není na Slovensku blíže specifikováno, ale v ČR musí být schválena do 6 měsíců od rozvahového dne.

Ke zveřejnění dochází na Slovensku prostřednictvím registru, který se skládá z veřejné a neveřejné části. Účetní závěrky musí být v registru uloženy nejpozději do 6 měsíců, v ČR ve sbírce listin do 12 měsíců. Konsolidované účetní závěrky jsou na Slovensku stejně jako v ČR zveřejněny do 12 měsíců.

Rovněž doba pro uložení účetních závěrek, od data schválení valnou hromadou, se liší, na Slovensku do 15 dnů, v ČR do 30 dnů.

Je patrné, že na Slovensku mají přísnější a dřívější termíny pro sestavení a zveřejnění účetních závěrek, proto, i když není uveden časový horizont pro schválení účetní závěrky, je jasné, že k němu musí dojít dříve, než dojde k překročení hranice 6 měsíců.

Ukládání a vyhledávání účetních závěrek a výročních zpráv je jak na Slovensku, tak v ČR zdarma.

V Tab. 4.2.2.1 jsou uvedeny jednotlivé výkazy, které musí být zveřejněny na Slovensku a v ČR.

Tab. 4.2.2.1 Zveřejňované výkazy na Slovensku a v České republice

Účetní jednotka	Slovensko	Česká republika
Mikro účetní jednotka	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, poznámky	Rozvaha, příloha
Malá účetní jednotka	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, poznámky	Rozvaha, příloha
Střední účetní jednotka	X	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výroční zpráva
Velká účetní jednotka	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, poznámky, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výroční zpráva

Zdroj: Slovenský zákon o účetnictví, vlastní zpracování

Audit je na Slovensku prováděn pro obchodní společnosti a družstva a obchodní společnosti a družstva, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu. Obchodní společnosti a družstva musí splnit limit pro povinné ověření účetní závěrky

auditorem. K auditu dochází po překročení dvou ze tří limitů za dvě bezprostředně předcházející účetní období:

- aktiva nad 1 mil. EUR (25 mil. Kč),
- čistý obrat nad 2 mil. EUR (50 mil. Kč) a
- průměrný počet zaměstnanců nad 30.

V ČR podléhají auditu velké, střední a malé účetní jednotky. Malé účetní jednotky musí splňovat určitá kritéria, uvedená v Tab. 2.5.1 a 2.5.2.

Evidentně bude na Slovensku více společností, které budou ze zákona podléhat povinnému auditu, protože hranice pro povinný audit na Slovensku jsou nižší než v ČR.

4.2.3 Komparace České republiky s Německem

Účetní závěrky v Německu musí být sestaveny do 3 měsíců od rozvahového dne, mikro a malé účetní jednotky mají možnost sestavit účetní závěrky do 6 měsíců. Konsolidované účetní závěrky se musí sestavit do 5 měsíců od konce účetního období. V ČR musí být účetní závěrky sestaveny nejpozději do 12 měsíců.

Termín pro schválení účetní závěrky valnou hromadou není v obchodním zákoníku rozveden, jak je tomu v ČR.

Uložení účetních závěrek do Federálního věstníku musí být provedeno nejpozději do 12 měsíců, což je totožné s ČR.

V termínech pro sestavení je Německo rozhodně přísnější, termíny jsou kratší jak pro konsolidované účetní závěrky, tak pro individuální účetní závěrky.

Ukládání účetních závěrek do Federálního věstníku je možné za poplatek, ale vyhledávání účetních závěrek jinými subjekty je zdarma. V ČR je jak vkládání, tak vyhledávání zcela zdarma, což je pro společnosti i veřejnost příznivější.

V Německu není kladen takový důraz na množství zveřejňovaných výkazů ve Federálním věstníku, oproti ČR chtějí méně dokumentů a dokumenty závisí na velikosti podniku. V Tab. 4.2.3.1 je uvedeno porovnání zveřejňovaných výkazů v Německu a v ČR.

Tab. 4.2.3.1 Zveřejňované výkazy v Německu a v České republice

Účetní jednotka	Německo	Česká republika
Mikro účetní jednotka	Rozvaha	Rozvaha, příloha
Malá účetní jednotka	Rozvaha, příloha	Rozvaha, příloha
Střední účetní jednotka	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, situační zpráva	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výroční zpráva
Velká účetní jednotka	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, situační zpráva	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výroční zpráva

Zdroj: www.publikations-plattform.de, vlastní zpracování

Auditů podléhají v Německu velké, střední účetní jednotky a společnosti, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku. V ČR navíc podléhají auditu některé malé účetní jednotky. Proto je v ČR zřejmě více auditovaných účetních závěrek než v Německu.

4.3 Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z hlediska trestní odpovědnosti za nezveřejnění

Komparace účetních závěrek a výročních zpráv z hlediska trestní odpovědnosti za nezveřejnění srovnává trestní odpovědnost za nezveřejnění ČR v porovnání s Polskem, Slovenskem a Německem.

4.3.1 Komparace České republiky s Polskem

V Polsku a stejně tak v ČR lze za nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy uložit pokutu, vyměřit trest odnětí svobody nebo účetní jednotku zrušit bez likvidačního řízení.

Diference Polska a ČR je v konkrétních částkách sankcí, jelikož v polském ZoÚ nejsou uvedeny žádné určité sumy pokut. Nepropracovanost výše sankcí může vést k vyššímu počtu společností, které nezveřejní svou účetní závěrku.

4.3.2 Komparace České republiky se Slovenskem

Obě země ukládají za nezveřejnění účetních závěrek peněžní pokutu nebo zruší živnostenské oprávnění. Pokuta se na Slovensku pohybuje od 3 mil. EUR (75 mil. Kč), po 2 % z aktiv, max. 1 mil. EUR (25 mil. EUR) nebo max. 100 tis. EUR (2,5 mil. Kč), záleží na správním deliktu. Český ZoÚ ukládá pokutu 3 % z hodnoty aktiv, ale není žádnou sumou omezen.

4.3.3 Komparace České republiky s Německem

V Německu se ukládají za nezveřejnění účetních závěrek pokuty až do výše 625 tis. Kč. Stejně tak lze uložit pokuty v ČR. Přestože se zdá vymáhání za neuložení účetních závěrek v Německu mírné, není tomu tak. Německo má velmi přísný systém. Po zaplacení pokuty za nezveřejnění účetních závěrek povinnost zveřejnit účetní závěrku nezaniká, společnost má 6 týdnů na to, aby účetní závěrku vložila do Federálního věstníku. Jestliže nedojde k uložení, opakovaně se vyměří pokuta. To je hlavní důvod, který účetní jednotky nutí dodržovat zákonnou povinnost. Rozdíl tedy nevidíme v sankcích za nezveřejnění, ale ve vymahatelnosti, která je oproti ČR enormní. To je příčinou, proč v Německu dodržuje stále více subjektů informační povinnost a počet účetních jednotek, které nezveřejní účetní závěrky, klesá.

5 Závěr

Diplomová práce je zaměřena na problematiku zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv v České republice a ve vybraných zemích Evropské unie. Mezi vybrané země patří Polsko, Slovensko a Německo, jelikož sdílí hranice s Českou republikou.

Účetní závěrky a výroční zprávy jsou pro účetní jednotky v každé zemi klíčové. Ať už pro samotné firmy a jejich vedení, tak pro veřejnost. Proto musí dojít ke zveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv, čímž se splní informační povinnost.

Teoretická část se zabývá právní úpravou účetních závěrek a výročních zpráv v České republice, účetními zásadami, charakteristikou účetních závěrek, blíže popisuje jednotlivé výkazy, schválení, sestavení a odevzdání účetních závěrek. Dále se věnuje charakteristice výročních zpráv, jejich sestavení a odevzdání. Pozornost se také zaměřuje na audit a zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv, kdy se rozebírají sankce za nedodržení informační povinnosti a vývoj neplnění informační povinnosti dle právní formy účetních jednotek, výše tržeb a krajů.

Praktická část popisuje účetní závěrky a výroční zprávy v Polsku, na Slovensku a v Německu. Nejprve se zaměřuje na polskou rozvahu, výkaz zisku a ztráty, dodatečné informace, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků. Zaobírá se polskými výročními zprávami, konsolidovanými účetními závěrkami a výročními zprávami, sestavením, schválením, zveřejněním, auditem a trestní odpovědností za nezveřejnění. Dále se zabývá charakteristikou slovenských a německých účetních závěrek a výročních zpráv se zaměřením na rozvahy, výkazy zisku a ztráty, konsolidované účetní závěrky, sestavení, schválení, zveřejnění, audit a trestní postihy za nesplnění informační povinnosti.

Další kapitola praktické části se týká srovnání účetních závěrek a výročních zpráv České republiky s Polskem, Slovenskem a Německem. Komparace účetních závěrek a výročních zpráv probíhá z obecného hlediska, z hlediska sestavení, schválení, zveřejnění a auditu účetních závěrek a výročních zpráv a posledním hlediskem je trestní odpovědnost za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv. Obecné hledisko se týká velikosti účetních jednotek, složení účetních závěrek, rozvah, výkazů zisku a ztráty, výročních zpráv a konsolidovaných účetních závěrek.

Při srovnání Polska, Slovenska a Německa z obecného hlediska je patrné, že kategorie účetních jednotek dle velikosti jsou v Polsku a na Slovensku odlišné od České republiky. Oproti Německu, které dělí účetní jednotky do stejných skupin. Sestavované výkazy, které tvoří účetní závěrku, jsou obdobné, ale obsah rozvahy a výkazy zisku a ztrát se poměrně

liší. Mateřské společnosti a dceřiné společnosti jsou v České republice děleny do tří skupin, ale v Polsku, na Slovensku a ani v Německu není takové členění uvedeno. Dále vyplývá, že v České republice je sestavováno více konsolidovaných účetních závěrek než v Polsku, na Slovensku nebo v Německu, jelikož je hranice pro osvobození nižší než ve vybraných zemích.

U komparace z hlediska sestavení, schválení, zveřejnění a auditu účetních závěrek a výročních zpráv bylo zjištěno, že Polsko, Slovensko i Německo mají kratší a tím přísnější termíny pro sestavení a zveřejnění účetních závěrek. Polsko a Německo má nejkratší dobu pro sestavení účetních závěrek. Nejkratší čas na uložení účetních závěrek je dán v Polsku a na Slovensku. Na druhou stranu v České republice je povinnost sestavit a zveřejnit účetní závěrku nejpozději do 12 měsíců, což je nedostačující vzhledem k alarmujícímu počtu nezveřejněných účetních závěrek. Proto by se měla tato problematika v České republice více ošetřit a jasně stanovit termíny.

Dále jsou Česká republika a Slovensko jediné země, kde dochází k uložení i vyhledávání účetních závěrek a výročních zpráv zcela zdarma. V Polsku a Německu je ukládání účetních závěrek zpoplatněno. Bezplatné zveřejnění účetních závěrek je určitě příznivá situace pro účetní jednotky, které mají povinnost zveřejnit účetní závěrky a výroční zprávy. Je logické, že s vyššími poplatky může docházet ke snížení počtu uložených účetních závěrek.

Ze srovnání vyplývá, že v Polsku a na Slovensku spadá do kategorie auditovaných společností daleko více účetních jednotek než v České republice. Naopak v Německu je méně účetních jednotek, které podléhají auditu. Samozřejmě že v tomto případě už záleží na počtu podniků ve vybraných zemích.

Z posledního srovnání z hlediska trestní odpovědnosti za nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv vyšlo nejlépe Německo. A to z důvodu vymahatelnosti uložených pokut, kdy lze opakovaně vyměřit sankci za nezveřejnění účetní závěrky. Naopak Polsko dopadlo nejhůř, jelikož v zákoně o účetnictví nemají ani specifikovány jednotlivé pokuty.

Při celkovém srovnání České republiky s vybranými zeměmi, které jsou našimi sousedy, je evidentní, že je zde celá řada odlišností a rovněž nedostatků. Tomu, že účetní jednotky v České republice neplní svou informační povinnost tak, jak by měly, rozhodně nepřispívá horní hranice pro sestavení a zveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv. Dvanáct měsíců je pro mnoho účetních jednotek velmi neurčitá doba. Mínusem jsou také nízké pokuty za neuložení a jejich vymahatelnost, na kterou by měl být kladen větší důraz. Jednotlivé úřady by si měly jednoznačně rozdělit kompetence, zapojit do kontroly více

lidí a vést si přehledné statistiky s účetními jednotkami, které nezveřejnily účetní závěrky. Tyto statistiky by měly obsahovat informace o uložených pokutách a jejich plnění, které budou aktualizovány. Neplnění informační povinnosti firmám ubírá na důvěryhodnosti, jelikož skrývají své hospodaření, což jen zhoršuje podnikatelské prostředí.

Naopak nejlépe z vybraných zemí vychází Německo, u kterého je patrné, že včasné zveřejňování účetních závěrek je ve většině případů dodržováno. V Německu plní informační povinnost až 90 % firem. To je dáno kontrolou ze strany provozovatele rejstříku a Spolkového úřadu pro spravedlnost. Podstatná je i možnost opakovaného vyměření pokut za nezveřejnění účetních závěrek.

Cílem diplomové práce bylo teoreticky popsat problematiku účetních závěrek a výročních zpráv v České republice. Charakterizovat účetní závěrky a výroční zprávy v Polsku, na Slovensku a v Německu. Srovnat účetní závěrky a výroční zprávy České republiky s účetními závěrkami a výročními zprávami ve vybraných zemích dle kategorií účetních jednotek, obsahu účetních závěrek, rozvah, výkazů zisku a ztráty, výročních zpráv, konsolidovaných účetních závěrek, sestavení, schválení, zveřejnění, auditu a trestní odpovědnosti za nezveřejnění. Cílem bylo nalézt shody, případně rozpory mezi účetními závěrkami a výročními zprávami, popsat je a uvést vlastní zhodnocení zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv. Stanovený cíl byl ve všech ohledech splněn.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 448 s. ISBN 978-80-7554-068-3.

LANDA, Martin. *Základy účetnictví*. 2. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7418-117-7.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. 552 s. ISBN 978-80-2474-574-9.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2017*. 23. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 192 s. ISBN 978-80-271-0423-9.

VANĚK, Michal. *Německé účetní právo v české praxi*. 3. vyd. Praha: Leges, 2010. 128 s. ISBN 978-80-87212-52-3.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

BISNODE: *Informační povinnost za rok 2016 splnila každá desátá firma z 24.7.2017* [online]. [cit. 2018-01-03]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/onas/novinky/informani-povinnost-za-rok-2016-splnila-kada-desata-firma/>

Publikations-Plattform: *“Bundesanzeiger” [German Federal Gazette] - Price List for publications against payment* [online]. [cit. 2018-02-12]. Dostupné z: <https://publikations-plattform.de/sp/i18n/doc//Preisliste-english.pdf?document=D7&language=en>

Publikations-Plattform: *“Bundesanzeiger” [German Federal Gazette] Price List for deposition of annual financial statements documentation against payment (micro enterprises)* [online]. [cit. 2018-02-12]. Dostupné z: <https://publikations-plattform.de/sp/i18n/doc//D089PreislisteEN.pdf?document=D218&language=en>

Publikations-Plattform: *Jahresabschluss Offenlegungsregeln* [online]. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: https://publikations-plattform.de/sp/wexsservlet?session.sessionid=b7f236314fe79abb40181c591d0f4139_4d46&page.navid=to_knowledgeable_how-work_annual_terms#b

IHK Frankfurt am Main: *Offenlegung von Bilanzen (Bilanzhinterlegung), Handelsregisterpublizität* [online]. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: <https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/themen/handelsrecht/offenlegung/index.html>

c) Právní předpisy

Handelsgesetzbuch.

Opatrenie MF SR č. MF/15464/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre mikro účtovné jednotky.

Opatrenie MF SR č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu.

Opatrenie MF SR č. MF/23378/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre malé účtovné jednotky.

Ustawa Dz.U. 1994 Nr 121 poz. 591, o rachunkowości.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Zákon č. 431/2002 Z.z., o účetnictví.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Seznam zkratek

BilMoG	Zákon o modernizaci účetního práva
BilRUG	Zákon o prováděcí účetní směrnici
ČR	Česká republika
HGB	Handelsgesetzbuch
KRS	Krajowy Rejestr Sadowy
MSiG	Účetní dvůr a hospodářský monitorovací úřad
Registr	Informační systém veřejné správy
Rejstříkový zákon	Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
ZoÚ	Zákon o účetnictví
Zpráva o platbách	Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z jejich strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018

.....*Jana Bařáková*.....
Jana Bařáková

Seznam příloh

Příloha č. 1: Rozvaha v České republice

Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty v České republice

Příloha č. 3: Rozvaha v Polsku

Příloha č. 4: Výkaz zisku a ztráty v Polsku pro jiné subjekty než banky, pojišťovny a zajišťovny

Příloha č. 5: Výkaz zisku a ztráty v Polsku pro mikro účetní jednotky

Příloha č. 6: Rozvaha na Slovensku

Příloha č. 7: Výkaz zisku a ztráty na Slovensku

Příloha č. 8: Rozvaha v Německu

Příloha č. 9: Výkaz zisku a ztráty v Německu v členění dle výnosových a nákladových druhů

Příloha č. 10: Výkaz zisku a ztráty v Německu v členění na dílčí okruhy činnosti ve vztahu k obratu

Příloha č. 11: Výkaz zisku a ztráty v Německu pro mikro účetní jednotky